

KRITISCHE ANALYSE DER VORSCHLÄGE ZUR GEMEINDESTEUERREFORM

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des Doktorgrades der
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Johann Wolfgang Goethe-Universität
Frankfurt/Main

vorgelegt von
Diplom-Volkswirt
Ewald Döring
aus
Oppenrod (Krs. Giessen)

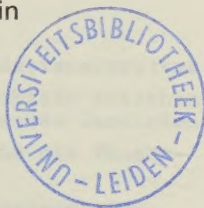
1964

KRITISCHE ANALYSE DER VORSCHLÄGE ZUR GEMEINDESTEUERREFORM

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des Doktorgrades der
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Johann Wolfgang Goethe-Universität

Frankfurt/Main



vorgelegt von
Diplom-Volkswirt
Ewald Döring

aus
Oppenrod (Krs. Giessen)

1964

1. Gutachter: Prof. Dr. R. Herzog

2. Gutachter: Prof. Dr. K. Häuser

Tag der mündlichen Prüfung: 22. Februar 1964

Tag der Promotion: 22. Februar 1964

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Abkürzungen	5
Einleitung	6
A. Darstellung der Vorschläge zur Gemeinde- steuerreform	9
1. Vorbemerkungen	9
2. Vorschlag des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen	9
3. Vorschlag der Bundesvereinigung der Kommunalen Spitzenverbände	14
4. Vorschlag des Deutschen Gemeindetages	17
5. Vorschlag des Bundes der Steuerzahler	19
6. Vorschlag von Horster	23
7. Vorschlag von Hettlage	27
8. Vorschlag von Willeke	30
9. Vorschlag von Flume	32
10. Vorschlag von Eberhard	34
11. Vorschlag von Conrad	36
12. Vorschlag von Rudlof	38
13. Abgrenzung des Themas	43
B. Mängel des gegenwärtigen Gemeindesteuersystems	46
1. Die großen Steuerkraftunterschiede zwischen steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden	46
11. Hinweise auf Kriterien für die Finanz- kraft der Gemeinden	46
12. Die Streuung der Gemeindesteuerein- nahmen	48
121. zwischen Gemeinden verschiedener Größenklassen	48
122. zwischen Gemeinden der gleichen Größenklassen	50
13. Ursachen der starken Steuerkraftunter- schiede zwischen steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden	51
2. Die mangelnde Krisenfestigkeit des Ge- meindesteuersystems	52
3. Die Diskrepanz zwischen der Verteilung der Steuerlasten und der politischen Kräfteverteilung	54
C. Zur Frage der grundsätzlichen Berechtigung eines Gemeindesteuersystems	57

	Seite
D. Grundsätze der Gemeindebesteuerung	62
1. Die allgemeinen Grundsätze der Besteuerung in ihrer Bedeutung für die Gemeindebesteuerung	62
2. Die speziellen Grundsätze der Gemeindebesteuerung	63
21. Der Grundsatz, den Gemeinden möglichst solche Steuern zuzuweisen, die eine geringe Streuung des örtlichen Aufkommens aufweisen	63
22. Der Grundsatz der Abgrenzbarkeit der Besteuerungsgrundlagen auf die Einheit der Gemeinden	64
23. Der Grundsatz der Wechselwirkung zwischen den Besteuerungsmöglichkeiten und den Gemeindeausgaben	65
E. Analyse der Vorschläge zur Gemeindesteuerreform	66
I. Vorschläge, die die bestehenden Gemeindesteuern betreffen	66
1. Die Gewerbesteuer vom Ertrag und Kapital	66
11. Vorschläge, in denen die Abschaffung der Gewerbesteuer gefordert wird	67
12. Vorschläge, die auf einen Abbau der Gewerbesteuer gerichtet sind	75
13. Vorschläge, die eine Änderung gewisser Bestimmungen des Gewerbesteuergesetzes beinhalten	77
2. Die Lohnsummensteuer	79
21. Geschichtliche Entwicklung und heutige fiskalische Bedeutung der Lohnsummensteuer	79
22. Die Versuche zur Rechtfertigung der Lohnsummensteuer als Gemeindesteuer	83
221. Das Äquivalenzprinzip und das Prinzip der Vorbelastung fundierten Einkommens	83
222. Die Lohnsummensteuer als Soll-ertragsteuer	85
223. Die Lohnsummensteuer als krisenfeste Steuer	87
23. Argumente, die für die Abschaffung der Lohnsummensteuer sprechen	88
231. Verstoß gegen die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung	88
232. Sozial- und beschäftigungspolitische Auswirkungen der Lohnsummensteuer	89

	Seite
3. Die Grundsteuer	90
31. Die gesetzlichen Grundlagen der Grundsteuer	90
32. Zur Forderung nach Abschaffung der Grundsteuer	91
33. Entwicklung des Grundsteueraufkommens und Ursachen dieser Entwicklung	93
34. Erörterung der zum Zwecke einer Reform der Grundsteuer durchzuführenden Maßnahmen	95
341. Zur Reform der Grundsteuer A	96
342. Zur Reform der Grundsteuer B	99
4. Die kleinen Gemeindesteuern	101
II. Vorschläge, die auf die Einführung neuer Gemeindesteuern gerichtet sind	104
1. Vorbemerkungen	104
2. Die Einzelhandels-Umsatzsteuer	106
3. Die Wohn- und Mietsteuern	111
31. Die Vorschläge, die auf die Einführung einer Wohnungsaufwandsteuer als neue Gemeindesteuer gerichtet sind	111
32. Analyse der Wohnungsaufwandsteuern hinsichtlich ihrer Eignung als dritte große Gemeindesteuer	113
4. Der Gemeindezuschlag zur Einkommensteuer	116
5. Die Gemeindeeinwohnersteuer	121
51. Stellung der dritten Gemeindesteuer im Rahmen des Gemeindesteuersystems	121
52. Mögliche Gestaltungsformen einer Gemeindeeinwohnersteuer	123
521. Die Bürgersteuer	124
522. Die Gemeindeeinwohnersteuer nach dem Entwurf der Studienkommission und nach dem Referentenentwurf	125
53. Erörterung der gegen die Einführung einer Gemeindeeinwohnersteuer geltend gemachten Bedenken	127
F. Zusammenfassung der Ergebnisse	133
Statistischer Anhang	137
Literatur	148
Lebenslauf	155
Ehrenwörtliche Erklärung	156

A b k ü r z u n g e n

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Bd.	Band
BdF	Bundesministerium der Finanzen
BewG	Bewertungsgesetz
ca.	circa
Diss.	Dissertation
DM	Deutsche Mark
evtl.	eventuell
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
GrStDV	Grundsteuerdurchführungsverordnung
Jg.	Jahrgang
m.a.W.	mit anderen Worten
Nr.	Nummer
rd.	rund
u.a.	unter anderem
vgl.	vergleiche

E i n l e i t u n g

Das erste moderne Gemeindesteuersystem in Deutschland wurde im Rahmen der Miquelschen Steuerreformen (1891/93) in Preußen geschaffen. Im preußischen Kommunalabgabengesetz von 1893 verzichtete der Staat auf die Erhebung der Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer zugunsten der Gemeinden. Die Gemeinden hatten ferner das Recht, Zuschläge zur Einkommensteuer zu erheben. Die Neuordnung der Gemeindefinanzen durch Miquel bot den Gemeinden die Möglichkeit, fast ihre gesamten Ausgaben aus eigenen Steuern zu decken. Es bestand also eine echte kommunale Finanzautonomie. In einem durch Koppelungsvorschriften gesetzlich gesicherten Verhältnis waren die Gewerbebetriebe, der Grund und Boden und die Bürger an den gemeindlichen Lasten beteiligt.

Die Miquelsche Ordnung hat bis zum Ende des 1. Weltkrieges bestanden. Der Zusammenbruch des Reiches im Jahre 1918, die hohen inneren und äußeren Kriegsfolgelasten und die anschließende Geldentwertung führten zu einer grundlegenden Lastenverschiebung zwischen dem Reich und den Ländern. Die Steuerquellen mußten neu verteilt werden. Im Rahmen der Reichsfinanzreform von Erzberger (1919/20) wurden die Einkommen-, Körperschaft-, Vermögen- und Umsatzsteuer Reichssteuern. Die Gemeinden hatten nunmehr nicht mehr das Recht, Zuschläge zur Einkommensteuer zu erheben. Das Miquelsche Steuersystem, das aus einem Nebeneinander von Real- und Personalsteuern mit aufeinander abgestimmten Hebesätzen bestand, verlor damit seine stärkste Stütze. Es kam hinzu, daß die Länder in ihrer Finanznot die Grundsteuer und zum Teil auch die Gewerbesteuer für sich in Anspruch nahmen.

An die Stelle eines ausgewogenen Gemeindesteuersystems trat ein umfassender Steuerverbund. Die Länder wurden verpflichtet, die Gemeinden an den vom Reich erhaltenen Überweisungen zu beteiligen.

Preußen setzte den Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer auf 55 % und den Anteil der Gemeinden an der Einkommensteuer auf 45 % seines Landesanteils fest. In den anderen Ländern bestanden ähnliche Regelungen.

Die in den Jahren der Wirtschaftskrise mit Wohlfahrtslasten stark belasteten Gemeinden erhielten durch die Verordnung des Reichspräsidenten zur Behebung finanzieller, wirtschaftlicher und sozialer Notstände vom 26.7.1930 das Recht, eine Gemeindegetränkesteuer als Aufwandsteuer und eine Bürgersteuer als Gemeindepersonalsteuer einzuführen. Letztere sollte vor allem die einseitige Belastung des Grundbesitzes und der Gewerbebetriebe mildern.

Die Realsteuerreform vom 1.12.1936 brachte eine Vereinheitlichung des Grund- und Gewerbesteuerrechts und stellte materiell den Zustand aus der Zeit vor dem 1. Weltkrieg wieder her. Die Realsteuern waren nunmehr wieder reine Gemeindesteuern.

Mit der Realsteuerreform verknüpfte das Reich eine Neuregelung des Finanzausgleichs zwischen Ländern und Gemeinden. An die Stelle des Steuerverbundes traten ab Rechnungsjahr 1938 feste Finanzzuweisungen. Ihre Höhe richtete sich für die einzelne Gemeinde nicht mehr nach dem örtlichen Steueraufkommen, sondern nach dem Ausgabebedarf und der Steuerkraft.

Die im Jahre 1930 den Gemeinden zugestandene Bürgersteuer wurde 1942 in den Einkommensteuertarif übernommen und damit als selbständige Gemeindesteuer abgeschafft. Die Gemeinden erhielten Bürgersteuerausgleichsbeträge, die nach 1945 in den Ländern mit den allgemeinen Finanzzuweisungen verschmolzen wurden. Das den Gemeinden vom Reich gegebene Versprechen, daß mit Ablauf des zweiten Kalenderjahres nach der Beendigung des Krieges ein neues Gemeindepersonalsteuergesetz erlassen werden sollte, ist bis heute vom Gesetzgeber nicht eingelöst worden. In den Nachkriegsjahren haben sich vor allem wirtschafts- und sozialpolitisch motivierte Maßnahmen des Bundes

nachteilig auf die Entwicklung des Gemeindesteueraufkommens ausgewirkt und die finanzielle Lage der Gemeinden weiter erschwert.

Die kurze Aufzeichnung der geschichtlichen Entwicklung des Gemeindesteuersystems läßt erkennen, daß die finanziellen Schwierigkeiten, denen sich die Gemeinden heute gegenübersehen, das Ergebnis der im Laufe der letzten Jahrzehnte eingetretenen strukturellen Veränderungen des Gemeindesteuersystems sind. Eine grundlegende Reform des Gemeindesteuersystems ist seit Jahren Gegenstand der finanzpolitischen Diskussion. Eine Vielzahl von Reformvorschlägen ist inzwischen vorgelegt und erörtert worden, eine allgemein befriedigende Lösung ist jedoch noch nicht vorhanden.

Es ist Aufgabe dieser Arbeit, die zur Gemeindesteuerreform gemachten Vorschläge darzustellen und zu analysieren. Die folgende Untersuchung ist als ein Beitrag zur Diskussion der zum Zwecke einer umfassenden Reform des Gemeindesteuersystems zu treffenden Maßnahmen gedacht und soll im Ergebnis eine Antwort auf die Frage ermöglichen, wie ein ausgewogenes Kommunalsteuersystem geschaffen werden kann, das bestimmten als wesentlich angesehenen Bedingungen und Grundsätzen entspricht.

A. Darstellung der Vorschläge zur Gemeindesteuerreform.

=====

1. Vorbemerkungen

Der Themenstellung entsprechend wurden für die Darstellung in dieser Arbeit nur Vorschläge berücksichtigt, die auf eine umfassende Lösung der Gemeindesteuerprobleme gerichtet sind und eine Gesamtkonzeption des Verfassers für die Reform des Gemeindesteuersystems sichtbar werden lassen.

Insgesamt sind elf Vorschläge darzustellen. Im einzelnen wurden diese Reformpläne vorgeschlagen von: dem Wissenschaftlichen Beirat beim BdF, der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände, dem Deutschen Gemeindetag, dem Bund der Steuerzahler und von den Herren Horster, Hettlage, Willeke, Flume, Eberhard, Conrad, Rudlof.

Für die Vollständigkeit dieser Liste kann ich zwar nicht garantieren, jedoch möchte ich annehmen, daß alle wesentlichen und in der Diskussion um die Gemeindesteuerreform erörterten Vorschläge berücksichtigt worden sind.

2. Der Vorschlag des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen

Der Wissenschaftliche Beirat beim BdF hat im Jahre 1959 in einem Gutachten¹⁾ zur Problematik der Gemeindefinanzen Stellung genommen. Die dem Beirat gestellte Aufgabe bestand dabei in erster Linie darin, "die Möglichkeit einer Beseitigung oder wenigstens Linderung der aktuellen finanziellen

1) Zur gegenwärtigen Problematik der Gemeindefinanzen, Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Beilage zum Bundesanzeiger Nr.194 vom 9. 10. 1959

Schwierigkeiten zu erörtern, denen sich ein erheblicher Teil der Gemeinden gegenüber sieht."¹⁾

Die Frage einer grundlegenden allgemeinen Reform der kommunalen Finanzverfassung war also nicht Gegenstand der Untersuchung. Aus diesem Grunde ist es nur zum Teil angebracht, in dem Gutachten einen Vorschlag zur Reform des Gemeindesteuersystems zu sehen. Eher könnte man von Empfehlungen des Beirats zur Verbesserung der Gemeindefinanzen und zur Beseitigung der Ungleichmäßigkeiten in der Verteilung der den Gemeinden insgesamt zufließenden Mittel sprechen.

Im ersten Teil des Gutachtens werden mittels umfangreicher statistischer Erhebungen Zahlen ermittelt, die ein klares Bild der Finanzlage der Gemeinden geben und die Grundlage für die zu treffenden Maßnahmen bilden können. Ein kurzer Überblick über die gemeindlichen Finanzen seit dem Jahre 1952 führt zu folgenden wesentlichen Feststellungen: Eine Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben ergibt für die vermögensunwirksame Rechnung in allen Jahren einen Überschuß der Einnahmen, der ständig gestiegen ist. Mit diesen Überschüssen der vermögensunwirksamen Rechnung ist ein großer Teil der Investitionen, die Bildung von Rücklagen und die Schuldentilgung finanziert worden. Die Finanzierung der Investitionen erfolgte jedoch daneben in steigendem Maße durch Aufnahme von Krediten. Bedeutsam ist hier, daß unrentable Investitionen in erheblichem Umfange durch Anleihen finanziert worden sind. Als Ergebnis der zunehmenden Verschuldung ist die Schuldendienstquote, das ist das Verhältnis des Schuldendienstes zum Überschuß der vermögensunwirksamen Rechnung, von Jahr zu Jahr und insgesamt von 4 % im Jahre 1950 auf 17,4 % im Jahre 1957 gestiegen.

1) Zur gegenwärtigen Problematik der Gemeindefinanzen, a.a.O., S.3

Der Beirat hat auf Grund detaillierter Berechnungen dann versucht, einmal die Entwicklung der Einnahmen, und hier insbesondere den für die Finanzierung der Investitionen in Frage kommenden Überschuß der vermögensunwirksamen Rechnung, zum anderen den Investitionsbedarf der Gemeinden für den Zehnjahreszeitraum von 1958 bis 1967 festzustellen. Auf diese Weise hofft er zu erfahren, ob die unrentablen Investitionen durch den Überschuß der ordentlichen Rechnung finanziert werden können oder ob sich eine Deckungslücke ergibt, die durch zusätzliche Einnahmen geschlossen werden muß.

Die für den Zeitraum von 1958 bis 1967 zu finanzierenden Investitionen beziffert der Wissenschaftliche Beirat in Anlehnung an die langfristigen Berechnungen der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände auf rd. 61 Milliarden DM. Von dieser Summe werden etwa 21 Milliarden DM auf die rentablen und rd. 40 Milliarden DM auf die unrentablen Investitionen entfallen.

Die Finanzierung der rentablen Investitionen aus Anleihemitteln wird als unbedenklich angesehen; sie dürfte auch der Größenordnung nach ohne Schwierigkeiten möglich sein.

Die sogenannten unrentablen Investitionen wären dagegen im Interesse einer vorsichtigen Finanzierungs politik aus Überschüssen der ordentlichen Rechnung zu finanzieren. Bei einer angenommenen jährlichen realen Steigerung des Sozialprodukts von 3,5 % hält der Beirat die Finanzierung der unrentablen Investitionen durch den Überschuß der vermögensunwirksamen Rechnung für in vollem Umfange gesichert.

Diese Feststellung - und hier folgt eine wichtige Einschränkung - gilt jedoch nur bei einer Betrachtung der gesamten Finanzmasse der Gemeinden. Die Untersuchungen des Beirats führten jedoch zu dem Ergebnis, daß innerhalb des kommunalen Bereichs

ein beträchtlicher Unterschied zwischen steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden besteht, und daß die für die Gesamtheit der Gemeinden errechneten Überschüsse der vermögensunwirksamen Rechnung hauptsächlich Überschüsse der steuerstarken Gemeinden sind. Für die steuerschwachen Gemeinden dagegen ergebe sich eine Summe von 750 bis 850 Millionen DM, die diesen Gemeinden bei der Finanzierung ihrer unrentablen Investitionen in den nächsten Jahren fehlen würden.

In den krassen Unterschieden zwischen steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden sieht also der Beirat die wesentliche Ursache für die finanziellen Schwierigkeiten eines großen Teils der Gemeinden. Die nun dazustellenden Vorschläge des Wissenschaftlichen Beirats dienen vor allem dem Ziel, diese Steuerkraftunterschiede zwischen den Gemeinden abzuschwächen und den steuerschwachen Gemeinden mehr finanzielle Mittel zuzuführen.

Der Teil II des Gutachtens enthält die zu treffenden finanzausgleichspolitischen Maßnahmen. Diese Maßnahmen betreffen den weiteren Ausbau des kommunalen Finanzausgleichs (zwischen den Ländern und Gemeinden), eine Finanzhilfe des Bundes für die Gemeinden und die Schaffung eines interkommunalen Finanzausgleichs zwischen steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden.

Der Beirat glaubt, daß nach der Verwirklichung seiner Vorschläge den finanzschwachen Gemeinden jährlich etwa 350 bis 450 Millionen DM zusätzlich zufließen würden. Die dann noch verbleibende Finanzierungslücke müßte durch eine Erhöhung der Steuereinnahmen geschlossen werden.

Die Möglichkeiten einer Erhöhung der Steuereinnahmen werden im dritten Teil des Gutachtens erörtert. Der Beirat analysiert in diesem Abschnitt jeweils kurz die meisten in der Diskussion um die Reform

des Gemeindesteuersystems vorgebrachten Vorschläge. Wenn auch die kritische Erörterung der einzelnen Reformvorschläge in erster Linie von dem fiskalischen Gesichtspunkt der Erhöhung der gemeindlichen Steuereinnahmen bestimmt wird, so werden trotzdem auch die grundsätzlichen Probleme der Gemeindesteuerreform beachtet.

Neben der Milderung der Steuerkraftunterschiede zwischen steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden sieht der Beirat ein mit der Gemeindesteuerreform anzustrebendes Ziel darin, durch Einbeziehung einer breiten Schicht von Bürgern in die gemeindliche Steuerpflicht deren Interesse und Verantwortungsbewußtsein gegenüber den Gemeindeangelegenheiten zu wecken und die Selbstverantwortung der Gemeindeparlamente bei der Bewilligung von Ausgaben zu stärken. Es wird ferner betont, daß auch bei Gemeindesteuern gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als einem elementaren Grundsatz der Steuerpolitik nicht in offenkundiger Weise verstoßen werden darf.

Von den Vorschlägen, die die Einführung neuer Gemeindesteuern und die Erhebung von Gemeindezuschlägen zu Steuern anderer Gebietskörperschaften betreffen, stellt nach Auffassung des Beirats die Mietsteuer auch unter Beachtung der steuersystematischen Gesichtspunkte die günstigste Form der Besteuerung dar. Wenn der Beirat trotzdem ihre Einführung nicht empfiehlt, so deshalb, weil er glaubt, daß über eine Erhöhung der Grundsteuer diesselben Wirkungen noch besser erreicht werden können. Voraussetzung hierfür sei jedoch, daß die erhöhte Grundsteuer in Gestalt erhöhter Mieten von den Grundeigentümern an die Mieter weitergegeben werde. Um den Mietern den Charakter dieser Mieterhöhung als einer Gemeindeabgabe deutlich zum Bewußtsein zu bringen, wäre es zweckmäßig, die Überwälzung in Form eines offen ausgewiesenen Zuschlags zur Miete vorzuschreiben. Der Beirat

schlägt im einzelnen vor, die Meßzahlen der beiden Grundsteuern A und B um je 40 % zu erhöhen und das Mehraufkommen im Wege der Landesgesetzgebung zugunsten der steuerschwachen Gemeinden umzuverteilen. Zu den in dem Gutachten geforderten steuerpolitischen Maßnahmen zählt außerdem die Wiedereinführung der Bodenwertzuwachssteuer. Diese Forderung ist allerdings weder unter dem Gesichtspunkt der akuten finanziellen Schwierigkeiten der Gemeinden zu sehen noch als besonderer Beitrag zur Reform des Gemeindesteuersystems zu werten. Der Beirat hält vielmehr die Einführung dieser Steuer angesichts der gegenwärtigen Lage auf den städtischen Grundstücksmärkten, die durch außerordentlich große Bodenwertsteigerungen gekennzeichnet ist, für ein Gebot der steuerlichen Gerechtigkeit.

3. Vorschlag der Bundesvereinigung der Kommunalen Spitzenverbände¹⁾

Ausgangspunkt für die Vorschläge der Bundesvereinigung zur Verbesserung der kommunalen Finanzen ist die Feststellung, daß die der Gesamtheit der Gemeinden zur Verfügung stehende Finanzmasse nicht ausreicht, um die kommunalen Aufgaben in hinreichendem Maße zu erfüllen.

In einer kurzen Darstellung der historischen Entwicklung des kommunalen Finanzsystems werden die Ursachen sichtbar, die dazu geführt haben, daß der Anteil der Gemeinden an den gesamten Steuereinnahmen von 37 % in der Zeit vor dem 1. Weltkrieg auf 11 % im Jahre 1955 gesunken ist. Ein wesentliches Kennzeichen dieser Entwicklung war die Tendenz, an die Stelle der unmittelbaren Belastung der Bürger Finanzausgleichsleistungen treten zu lassen. Zwar wird in dem in Art. 106 GG vorgeschriebenen Steuerverbund eine Verbesserung auch darin gesehen, daß ein Teil der Finanzzuweisungen der Länder aus ihrer Erstarrung gelöst wurden; der Mehrertrag auf Grund dieser Regelung wird jedoch als nicht ausreichend

1) Bundesvereinigung der Kommunalen Spitzenverbände: Vorschläge zur Verbesserung der kommunalen Finanzen, Köln-Marienburg, 1958

angesehen, um auch nur die Lücken annähernd schließen zu können, die in der Vergangenheit in das kommunale Finanzsystem gerissen worden sind.

Infolge der ungenügenden Finanzausstattung waren die Gemeinden in steigendem Maße gezwungen, zur Finanzierung ihrer dringlichen Aufgaben den Weg der Verschuldung zu gehen.

Die Notwendigkeit der Verbesserung der kommunalen Finanzen wird weiter begründet mit dem außergewöhnlich hohen zukünftigen Investitionsbedarf. Nach den Berechnungen Sattlers¹⁾ beträgt der kommunale Investitionsbedarf für die zehn Jahre nach 1958 rd. 65 Milliarden DM. Davon entfallen über 40 Milliarden auf unrentierliche Vorhaben, d.h auf Investitionen, die keine Erträge zur Deckung des Schuldendienstes abwerfen.

Die Bundesvereinigung schlägt zur Lösung der Gemeindefinanzprobleme im einzelnen folgende Maßnahmen vor:

a) Anhebung der Grundsteuer.

Die Anhebung der Grundsteuer soll durch eine Neufestsetzung der Einheitswerte für die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe (Grundsteuer A) und für den bebauten und unbebauten Grundbesitz (Grundsteuer B) erreicht werden. Auf Bedenken gegen eine Anhebung insbesondere der Grundsteuer B wird erwidert, daß die Grunderhöhung auf die Mieter abgewälzt werden könne.

Bis zur Neufestsetzung der Einheitswerte wird für eine Übergangszeit eine Anhebung der Hebesätze für die Grundsteuer in Betracht gezogen.

Schließlich dürfe die Frist für die Steuerbegünstigungen des sozialen Wohnungsbaus auf keinen Fall verlängert werden.

b) Beteiligung an der Umsatzsteuer.

Die Forderung nach Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer basiert auf der Überzeugung der Bundes-

1) Sattler, Herbert: Zum kommunalen Investitionsbedarf, Sonderdruck aus "Der Städtetag" 1958 Heft 9 S.403 ff.

vereinigung, daß sich auch nach Durchführung einer Reform des Gemeindesteuersystems finanzschwache Kommunen nicht aus eigener Kraft helfen können. Aus diesem Grunde seien zusätzliche Maßnahmen im Rahmen des Finanzausgleichs erforderlich. Als besonders geeignete Maßnahme schlägt die Bundesvereinigung eine Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer in der Form der Einbeziehung dieser Steuer in den Steuerverbund vor.

c) Beteiligung an den Kraftverkehrsabgaben.

Die Lasten des Straßenbaus und der Straßenunterhaltung werden von Bund, Ländern und Gemeinden sowie Gemeindeverbänden getragen. Da die Abgaben des Kraftverkehrs ihrem Wesen nach einen einheitlichen Beitrag zur Erhaltung und zum Ausbau des Straßennetzes darstellen, wird gefordert, die Gemeinden in einem angemessenen Verhältnis am Aufkommen aus den Kraftverkehrsabgaben zu beteiligen.

d) Sondermaßnahmen für Kriegsfolgenotstände.

Dem Bund wurde in Art. 120 GG die Pflicht auferlegt, die Aufwendungen für die "sonstigen inneren und äußeren Kriegsfolgenlasten" zu tragen. Im Einklang mit dieser Bestimmung des Grundgesetzes fordert die Bundesvereinigung von dem Bund, den Gemeinden für Maßnahmen der Beseitigung von Kriegsfolgenotständen in einem Fünfjahresprogramm jährlich 500 Millionen DM zur Verfügung zu stellen.

Die von der Bundesvereinigung vorgeschlagenen Maßnahmen zielen auf eine Verbesserung der Gemeindefinanzen im Sinne einer Erhöhung der den Gemeinden insgesamt zufließenden Deckungsmitteln. Der Vorschlag der Bundesvereinigung ist also primär nicht auf eine strukturelle Reform des Gemeindesteuersystems gerichtet.

Jedoch ist zu bemerken, daß die Probleme einer Reform des Gemeindesteuersystems durchaus gesehen werden. So sollen die vorgeschlagenen Maßnahmen

nicht nur zu einer besseren finanziellen Ausstattung der Gemeinden führen, sondern darüber hinaus auch einer Verbreiterung der gemeindlichen Besteuerungsgrundlagen im Interesse der finanziellen Selbstverantwortung, der Wiederherstellung des Gleichgewichts zwischen den einzelnen Steuern und der Milderung der Steuerkraftunterschiede zwischen den Gemeinden dienen.

4. Vorschlag des Deutschen Gemeindetages.

Der Deutsche Gemeindetag hat 1958 auf seiner Hauptversammlung in Urach finanzpolitische Grundsätze¹⁾ entwickelt, in denen er seine Vorstellungen über die Reform des Gemeindesteuersystems darlegte. Diese finanzpolitischen Grundsätze wurden in einem Referat von Oechsle²⁾ erläutert und präzisiert. Die Vorschläge des Deutschen Gemeindetages berücksichtigen besonders die finanzielle Lage der kleineren Gemeinden. Eine derartige Haltung wird verständlich, wenn man beachtet, daß der Deutsche Gemeindetag der organisatorische Zusammenschluß von rd. 23 000 kreisangehörigen Städten und Gemeinden darstellt, von denen etwa 21 000 Gemeinden weniger als 2 000 Einwohner haben.

Als wesentlicher Grundsatz für die Lösung der Gemeindefinanzprobleme wird die finanzielle Sicherung der kommunalen Selbstverwaltung angesehen. Um die gemeindliche Finanzautonomie und Finanzverantwortung zu stärken, soll der Ausgabenbedarf der Gemeinden möglichst durch eigene Steuern gedeckt werden. Untersuchungen über die Entwicklung der Gemeindesteuereinnahmen führten zu dem Ergebnis, daß der Anteil der Gemeinden am gesamten Steueraufkommen zu gering ist und die Einnahmen aus Gemeinde-

1) Finanzpolitische Grundsätze des Deutschen Gemeindetages, Bad Godesberg 1959

2) Oechsle, Bruno: Probleme der Finanzreform, betrachtet aus der Sicht der kreisangehörigen Gemeinden, in Finanzpolitische Grundsätze des Deutschen Gemeindetages, Bad Godesberg 1959

steuern auf die verschiedenen Gemeindegrößenklassen und innerhalb dieser Größenklassen auf die einzelnen Gemeinden ungleichmäßig verteilt sind. Ein wichtiges Indiz für die unzureichende finanzielle Ausstattung der kreisangehörigen Städte und Gemeinden wird in der wachsenden Verschuldung dieser Gebietskörperschaften gesehen; eine steigende Anzahl von ihnen habe bereits die sogenannte Verschuldungsgrenze erreicht oder gar überschritten.

Die Vorschläge des Deutschen Gemeindetages zielen vor allem auf eine Reform der Grundsteuer. Die Strukturverzerrungen, die sich im Gemeindesteuersystem durch die völlig unterschiedliche Entwicklung der Grundsteuer und der Gewerbesteuer herausgebildet haben, bilden einen wichtigen Ansatzpunkt für die Reformvorschläge. Die Neufestsetzung der veralteten Einheitswerte sowie das Auslaufen der verschiedenen Grundsteuervergünstigungen bzw. deren Übernahme auf den Bund sind die Maßnahmen, die die Grundsteuer aus ihrer Erstarrung lösen und sie wieder zu einer zweiten Säule des Gemeindesteuersystems werden lassen sollen.

Die besondere Bedeutung, die der Deutsche Gemeindetag dieser sogenannten Revalorisierung der Grundsteuer beimißt, erklärt sich aus dem Tatbestand, daß für die rd. 17 000 Kleingemeinden (Gemeinden bis 1 000 Einwohner) die Grundsteuer A die wichtigste Steuerquelle ist.

Für die Umgestaltung der Besteuerungsgrundlagen der Gewerbesteuer sieht der Deutsche Gemeindetag keinen sachlichen Anlaß.

Auch in einem örtlichen Zuschlagsrecht zur Einkommen- und Körperschaftsteuer oder zur Umsatzsteuer wird kein geeigneter Vorschlag zu einer Reform des Gemeindesteuersystems gesehen.

Zu der Einführung einer Gemeindepersonensteuer wird noch nicht endgültig Stellung genommen.

Die Sanierung der Gemeindefinanzen kann nach der Auffassung des Deutschen Gemeindetages nicht allein durch Maßnahmen der Reform des Gemeindesteuersystems erreicht werden. Auch nach der Reform bedarf das Gemeindesteuersystem der Ergänzung durch einen verfassungsrechtlich gesicherten Steuerverbund, der durch Einbeziehung der Umsatzsteuer ergänzt und erweitert werden soll.

Die ständig steigenden kommunalen Straßenlasten erfordern darüber hinaus einen besonderen Steuerverbund mit der Mineralölsteuer und der Kraftfahrzeugsteuer sowie die angemessene Berücksichtigung des kommunalen Straßennetzes in den staatlichen Straßenbaufinanzierungsprogrammen.

5. Vorschlag des Bundes der Steuerzahler.

Die infolge der Progression in unserem Steuersystem in den letzten Jahren ständig gestiegene steuerliche Belastung einerseits und die Kassenüberschüsse der öffentlichen Hand andererseits lassen nach Auffassung des Bundes der Steuerzahler Steuerensenkungen für dringend geboten erscheinen. Die Finanzverfassung der Bundesrepublik befürde daneben einer gründlichen Reform. Der Bund der Steuerzahler empfiehlt, die notwendige Steuerensenkung mit dem ersten Schritt einer Finanz- und Steuerreform zu verbinden. Auf diese Weise ergebe sich die Möglichkeit, den bei der Durchführung der Reform auftretenden Übergangshärten besser begegnen zu können.

Der Vorschlag des Bundes der Steuerzahler ist auf eine umfassende Finanzreform gerichtet. Er geht also über den Rahmen der in diesem Abschnitt darzustellenden Vorschläge zur Reform des Gemeindesteuersystems hinaus. Der umfassenderen Zielsetzung dieses Vorschlages stand jedoch eine eingehende

- 1) Bund der Steuerzahler: Steuerensenkung und Finanzreform, Einzeldarstellung Nr. 61

Erörterung der Probleme der Gemeindesteuerréform und der Versuch ihrer befriedigenden Lösung nicht entgegen.

Der Bund der Steuerzahler sieht die Aufgabe der Finanzreform darin, " ein vernünftiges Gleichgewicht zwischen Aufgaben und finanziellen Mitteln nicht nur für die einzelnen Körperschaften, sondern für das gesamte Staatswesen herzustellen."¹⁾ Es gelte, zunächst eine zweckmäßige Verteilung der Aufgaben auf Bund, Länder und Gemeinden vorzunehmen und dann die Verteilung der öffentlichen Einnahmen sinnvoll darauf abzustimmen. Die Kritik an der gegenwärtigen Regelung enthält einen Hinweis auf die starken Steuerkraftunterschiede zwischen den einzelnen Gemeinden.

Den Vorschlägen zur Finanzreform wird eine Analyse der gegenwärtigen Finanzverfassung der Bundesrepublik vorangestellt, wobei auf zwei wesentliche Mängel dieser Finanzverfassung besonders hingewiesen wird. Ein Mangel wird in der zu schwachen Stellung der Gemeinden im Finanzausgleich gesehen. Die im Grundgesetz enthaltene Realsteuergarantie ändere nichts an dem Tatbestande, daß die Gemeinden noch in erheblichem Maße finanzwirtschaftlich von den Ländern abhängig seien. Besonders nach dem Zusammenbruch 1945 habe sich jedoch gezeigt, daß die Gemeinden wie Bund und Länder staatliche Funktionen zu erfüllen hätten. Diese Tatsache müßte auch in der Finanzverfassung berücksichtigt werden.

Den anderen wesentlichen Mangel unserer Finanzverfassung sieht der Bund der Steuerzahler in der zu weit gehenden Verteilung der Steuerquellen nach dem Trennsystem²⁾. Infolge der unterschiedlichen

1) Bund der Steuerzahler: a.a.O., S.13

2) Von einem Trennsystem spricht man, wenn alle öffentlichen Verbände über bestimmte Steuern verfügen, die sie selbständig verwalten und ausschließlich für ihren Bedarf ausschöpfen können.

vgl. Herzog, Richard: Finanzwissenschaft, in Die Handelshochschule, Wiesbaden 1952, S.49

Konjunkturreagibilität der einzelnen Steuern führe dies zu einer ungleichmäßigen Verteilung der jährlichen Steuereinnahmen auf die verschiedenen Steuergläubiger.

Die zunächst notwendige Neuverteilung der öffentlichen Aufgaben auf die verschiedenen Gebietskörperschaften will der Bund der Steuerzahler grundsätzlich nach dem Subsidiaritätsprinzip vornehmen. Danach sollen die einzelnen Aufgaben jeweils von der untersten Behörde wahrgenommen werden, die zu ihrer zufriedenstellenden Erledigung noch in der Lage ist. Auf diese Weise ergebe sich eine stufenweise Entfaltung von unten nach oben.

Die Verteilung der Einnahmen wird vor allem von dem Bestreben des Bundes der Steuerzahler bestimmt, die finanzielle Position der Gemeinden zu stärken und die Nachteile einer zu weit gehenden Einnahmenverteilung nach dem Trennsystem zu beseitigen. Gleichzeitig sollen die bei der Durchführung der Finanzreform sich bietenden Möglichkeiten der Verbesserung des Steuersystems und der Steuervereinfachung ausgenutzt werden.

Die Beseitigung der Mängel der Finanzverfassung hofft der Bund der Steuerzahler hauptsächlich durch eine erhebliche Erweiterung des Steuerverbundes, und zwar um die Umsatzsteuer, die Gewerbesteuer, die Grundsteuer und die Vermögensteuer, zu erreichen. Die auf diese Weise vollzogene Zusammenfassung von etwa 75 % des gesamten Steueraufkommens würde es ermöglichen, einmal die Disproportionalität in der Entwicklung der Steuereinnahmen weitgehend zu vermeiden und zum anderen die Gemeinden im Rahmen der schlüsselmäßig vorzunehmenden Aufteilung der Verbundmasse als gleichberechtigten Partner am Steuerverbund teilnehmen zu lassen.

Es ist an dieser Stelle hervorzuheben, daß Gewerbe-

und Grundsteuer deshalb in den Steuerverbund einbezogen werden sollen, um den Weg für ihre aus steuersystematischen und kommunalpolitischen Gründen notwendige Abschaffung zu ebnen.

Neben der Beteiligung am Steuerverbund schlägt der Bund der Steuerzahler vor, den Gemeinden das Recht zu geben, einen Zuschlag zur Einkommen- und Lohnsteuer zu erheben. Dieser Vorschlag basiert auf folgender Überlegung: Die Aufgaben der Gemeinden gliedern sich in den größeren Teil der sogenannten Weisungsaufgaben und den kleineren der sogenannten Selbstverwaltungsaufgaben. Dieser Gliederung der Aufgaben hat auch die Struktur der gemeindlichen Einnahmen zu entsprechen. Die Abstimmung von Gemeindeaufgaben und Gemeindeausgaben erfordert es dann, daß die Weisungsaufgaben aus der Beteiligung am großen Steuerverbund und aus den sonstigen Gemeindeeinnahmen, die eigentlichen Selbstverwaltungsaufgaben dagegen durch eine eigene Steuerquelle in der Form des gemeindlichen Einkommen- und Lohnsteuerzuschlages finanziert werden.

Infolge der großen Breitenwirkung und der direkten Belastung der Gemeindeeinsbewohner glaubt der Bund der Steuerzahler, daß der Zuschlag der Gemeinden zur Einkommen- und Lohnsteuer auch geeignet sei, das Interesse der Bürger an der kommunalen Finanzwirtschaft zu heben.

Die Vorschläge zur Finanzreform enthalten ferner die Forderung, eine Reihe sogenannter Bagatellsteuern im Interesse der dringend gebotenen Steuervereinfachung abzuschaffen. Von den kleinen Gemeindesteuern sollen die Vergnügungsteuer, Getränkesteuer, Speiseeissteuer, Jagd- und Fischereisteuer und die Schankerlaubnissteuer von dieser Maßnahme betroffen werden.

6. Vorschlag von Horster

Im Gegensatz zu den bisher dargestellten Vorschlägen ist der Vorschlag Horsters¹⁾ weniger auf eine Verbesserung der Gemeindefinanzen im Sinne einer Erhöhung der den Gemeinden zufließenden Deckungsmitteln als auf eine Verbesserung der Struktur des Gemeindesteuersystems gerichtet.

Das grundlegende Ziel der Reform sieht Horster in der Anpassung des kommunalen Einnahmesystems an den Gedanken der Selbstverwaltung. Die Anerkennung des Selbstverwaltungsprinzips der Gemeinden schließt nach Horster die Forderung nach einer eigenen gemeindlichen Finanzwirtschaft ein. In der kommunalen Finanzautonomie wird also ein wesentliches Korrelat und eine unbedingte Voraussetzung der Selbstverwaltung der Gemeinden gesehen.

Der Umfang der kommunalen Aufgaben im Rahmen des Selbstverwaltungsprinzips bestimmt sich dabei nach dem Universalitätsprinzip, das gleichbedeutend mit einer Allzuständigkeit ist und in Art. 28 Abs.2 GG als Prinzip verfassungsrechtlich festgelegt wurde. Dieser Grundsatz findet nach Horster jedoch seine Ergänzung und Einschränkung in dem Subsidiaritätsprinzip, nach dem den Gemeinden so viel Selbstverwaltung überlassen werden soll als im Rahmen der bestehenden gesetzlichen Regelung vertretbar ist; den Gemeinden sollen m.a.W. alle jene Aufgaben übertragen werden, zu deren Wahrnehmung sie besser in der Lage sind als übergeordnete Körperschaften.

Horster hat damit den Rahmen der kommunalen Selbstverwaltung in bezug auf die Grundsätze der Aufgabenverteilung abgesteckt. Sein Bestreben ist es nun, ein Gemeindesteuersystem zu entwickeln, das die Gemeinden in die Lage versetzt, in weitestgehender finanzieller Unabhängigkeit von den übergeordneten Körperschaften ihre kommunalen Aufgaben in eigener Verantwortung zu erfüllen. Gleichzeitig will er sein besonderes Augenmerk auf die Systemgerechtigkeit der

1) Horster, Robert: Die Reform des deutschen Gemeindesteuersystems, Berlin 1961

Reform richten; eine "Flurbereinigung der von systemfremden Einflüssen überwucherten Steuern"¹⁾ hält er in diesem Zusammenhang für notwendig.

Horster geht bei seinen Vorschlägen davon aus, "daß das Gemeindesteuersystem als Ganzes in seiner bisherigen Struktur erhalten bleiben soll. Es werden daher die einzelnen Bestandteile dieses Systems nacheinander abgehandelt, um damit ein klares Bild darüber zu geben, ob Steuern abgeschafft oder geändert werden oder ob neue hinzutreten müssen."²⁾

Der von verschiedenen Seiten erhobenen Forderung nach Abschaffung kleiner Gemeindesteuern als Bagatellsteuern und hier insbesondere der Getränke- und Vergnügungsteuer kann sich Horster aus fiskalischen Gründen, vor allem aber aus dem Gesichtspunkt der Erhaltung der kommunalen Selbstverwaltung nicht anschließen.

Auch die Grund- und Gewerbesteuer seien beizubehalten, "bilden beide Steuerarten doch die Hauptsäule der allgemeinen Haushaltseinnahmen der Gemeinden."³⁾

Horster tritt ferner für die Weitergeitung der Lohnsummensteuer ein und setzt sich hier in Gegensatz zu den Auffassungen des Wissenschaftlichen Beirats beim BdF und des Institutes "Finanzen und Steuern". Den Kritikern der Lohnsummensteuer hält er entgegen, daß bei deren Wegfall "nur noch die Produktionsfaktoren Boden und Kapital als Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer herangezogen würden, während der Faktor Arbeit ausgeklammert bliebe."⁴⁾ Eine Abschaffung der Lohnsummensteuer müßte dann konsequenterweise auch eine Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer nach sich ziehen. Vor allem aber im Zusammenhang mit dem Selbstverwaltungsgedanken und einer kommunalen Finanzpolitik lasse sich der Vorschlag auf Beseitigung der Lohnsummensteuer kaum vertreten.

1) Horster, Robert: a.a.O., S.73

2) Ebenda, S.73

3) Ebenda, S.81

4) Ebenda, S.84

Die weitere Untersuchung Horsters richtet sich auf die Feststellung systemfremder Elemente in der Grund- und Gewerbesteuer. Er kommt zu dem Ergebnis, daß die Grundsteuer den Anforderungen, die an eine Objektsteuer zu stellen sind, im großen und ganzen entspricht. Zur Hebung ihrer Ertragsfähigkeit müßte jedoch eine neue Einheitsbewertung vorgenommen werden, die aber erst nach Aufhebung des Miet- und Preisstops für bebaute Grundstücke einen Erfolg versprechen dürfte.

Hinsichtlich der Gewerbesteuer fordert Horster die Eliminierung aller Bestimmungen, "die auf eine Berücksichtigung subjektiver Merkmale des hinter dem Steuerobjekt stehenden Wirtschaftssubjektes abgestellt sind."¹⁾ Eine offensichtliche Durchbrechung des Objektsteuerprinzips sieht er vor allem in den Bestimmungen des § 11 GewStG, nach denen einmal je nach der Höhe des Gewerbeertrages verschiedene Steuersätze angewendet werden, zum anderen eine unterschiedliche Behandlung zwischen Gewerbebetrieben natürlicher und juristischer Personen erfolgt. Ein weiterer Verstoß gegen die Grundsätze der Realbesteuerung bedeute ferner die Gewährung von Freibeträgen, die eine Progression in die Besteuerung hineintragen.

Die Einführung einer dritten Gemeindesteuer soll nach Horster im Interesse einer größeren finanziellen Unabhängigkeit der Gemeinden von den Ländern und einer gleichmäßigeren Verteilung der Steuerzahlungen auf die Gemeindevohner ernsthaft geprüft werden. Die in letzter Zeit wieder diskutierte Bürgersteuer würde sich allerdings als dritte Gemeindesteuer wenig eignen. Nach den Vorstellungen ihrer Befürworter würde nur eine kleine Gruppe von Einkommensbezieheren zur Besteuerung herangezogen. Die Bürgersteuer wäre als einfachste Form der Personalsteuer auch viel zu roh und deshalb ungerecht ausgestaltet; ihre Einführung würde zudem eine Änderung des

1) Horster, Robert: a.a.O., S.89

Grundgesetzes mit qualifizierter Mehrheit erforderlich machen.

Eine Wertzuwachssteuer dagegen könnte ihren Zweck nur dann voll erfüllen, wenn auf dem Grundstücksmarkt eine freie Boden- und Mietpreisbildung möglich wäre. Diese Voraussetzung für die Einführung einer solchen Steuer sei jedoch heute nicht gegeben.

Gegen die Mietsteuer als dritte Gemeindesteuer wird eingewandt, daß von ihr alle gemieteten Objekte, also auch die gewerblich genutzten, erfaßt würden. "In diesem Falle würde sich diese Steuer als eine zusätzliche Belastung des Gewerbes auswirken, das ja schon von der Gewerbesteuer erfaßt wird. Auf der anderen Seite blieben alle diejenigen von dieser Steuer ausgenommen, die in ihrem eigenen Hause, also nicht zur Miete wohnen."¹⁾

Die ideale dritte Kommunalsteuer glaubt Horster schließlich in einer Wohnraumsteuer gefunden zu haben. Als Bemessungsgrundlage soll die Quadratmeterfläche der genutzten Wohnung dienen. Einen wesentlichen Zweck, der mit dieser Steuer erreicht werden soll, sieht Horster in der Heranziehung aller Einwohner zu den Gemeindesteuern.

Zusammenfassend sei festgestellt, daß Horster es sich zur Aufgabe gemacht hat, "für die Gemeinden ein Steuersystem zu entwickeln, das eine eigene Finanzwirtschaft und -politik garantiert, was praktisch auf eine Art Trennsystem hinausläuft."²⁾ Die mit einem solchen System sich notwendig ergebenden Ungleichmäßigkeiten in der Verteilung der Steuereinnahmen auf die einzelnen Gemeinden sollen durch einen horizontalen (interkommunalen) Finanz-

1) Horster, Robert: a.a.O., S.102

2) Ebenda, S.115

ausgleich behoben werden. Dieser Ausgleich soll so erfolgen, daß alle steuerstarken Gemeinden Zuschüsse in einen Ausgleichsfonds zu leisten haben, aus dem dann die Zahlungen an die steuerschwachen Kommunen erbracht werden.

Bei der Forderung nach einem Finanzausgleich unter den Gemeinden geht es Horster in erster Linie um die Stärkung des Selbstverwaltungsprinzips. Die Staatsabhängigkeit der Gemeinden will er so weit als möglich zurückdrängen und möglichst nur auf Aufsichtsfunktionen beschränken.

7. Vorschlag von Hettlage

Der frühere Staatssekretär im Bundesfinanzministerium Hettlage legt das Schwergewicht seiner Ausführungen¹⁾ weniger auf die Erörterung konkreter Maßnahmen als auf die Darlegung der Grundsätze, die bei der Neuordnung des gemeindlichen Finanzsystems zu beachten sind. In den finanziellen Schwierigkeiten vieler Gemeinden sieht Hettlage vor allem ein strukturelles Problem.

Er stellt dazu fest: "Das zentrale Problem der gesamten Gemeindefinanzwirtschaft liegt auf absehbarer Zeit nicht in erster Linie darin, daß die Deckungsmittel dem wachsenden Bedarf nur unzureichend folgen, sondern darin, daß die ständig wachsende Gemeindefinanzmasse sehr ungleichmäßig und unzureichend auf die einzelnen Gemeinden und Gemeindeverbände verteilt ist."²⁾

Die bestehenden krassen Steuerkraftunterschiede zwischen den Gemeinden werden somit auch von Hettlage als ein grundlegender Mangel des gegenwärtigen Gemeindesteuersystems gewertet.

Das zur Reform drängende Gefälle zwischen steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden ist nach Hettlage vor allem die Folge einer Strukturverzerrung

1) Hettlage, Karl Maria: Gemeindefinanzreform 1962?, in Der Volkswirt 1961 15. Jg. Nr.4 S.134 ff.

2) Ebenda, S.134

des Gemeindesteuersystems, die sich auf Grund der unterschiedlichen Entwicklung der gemeindlichen Realsteuern herausgebildet hat. Die Hauptursache für diese Strukturverzerrung ist in der Entwicklung des Gewerbesteueraufkommens zu sehen, dessen Anteil am Gesamtsteueraufkommen der Gemeinden von 59 % im Jahre 1951 auf rd. 80 % im Jahre 1961 gestiegen ist. Das wachsende Gewicht der konjunkturreagiblen Gewerbesteuer im Rahmen des Gemeindesteuersystems hat zudem zu einer bedenklichen Krisenanfälligkeit der Gemeindesteuereinnahmen geführt, die sich bei nachlassender Konjunktur geradezu "lebensgefährlich" (Hettlage) für die Gemeinden auswirken müßte.

Zur Beseitigung dieser strukturellen Mängel des Gemeindesteuersystem schlägt Hettlage folgende Maßnahmen vor:

- a) Die Grundsteuer soll im Bundesdurchschnitt etwa ein Drittel der Gemeindesteuereinnahmen erreichen und damit wieder zu einem kräftigeren Glied im Gemeindesteuersystem werden. Voraussetzung dafür ist eine baldige Neufeststellung der Einheitswerte des Grundvermögens.
- b) Der Anteil der Gewerbesteuer am Aufkommen der Gemeindesteuern dagegen soll von heute rd. 80 % auf etwa 60 bis 65 % zurückgeführt werden. Darüber hinaus ist die Gewerbesteuer daraufhin zu überprüfen, inwieweit sie noch als reine Objekt- und Realsteuer in ein modernes Steuersystem hineinpaßt.
- c) Auf der Grundlage einer neuen Finanzverfassung soll ein umfassender Steuerverbund zwischen Bund, Ländern und Gemeinden bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, bei der Umsatzsteuer sowie bei den zweckgebundenen Abgaben des Kraftverkehrs verwirklicht werden.

Zur Frage der Einführung einer dritten Gemeindesteuer in der Form eines allgemeinen Gemeindebeitrages nimmt Hettlage noch nicht endgültig Stellung.

Seine grundsätzlichen Bemerkungen zu diesem Problem enthalten jedoch die Feststellung, daß vor allem die unmittelbare und deutliche Verknüpfung von Bürgerrecht und Gemeindeleistungen für einen Bürgerbeitrag sprechen würde. Allerdings sei auch zu prüfen, "ob nicht die Grundsteuer künftig so umgebaut werden kann, daß sie mit einem auf den Mieter abwälzbaren Teil diese politische Aufgabe eines allgemeinen Gemeindebeitrages erfüllt."¹⁾

Beachtung verdienen noch die Ausführungen Hettlages über die künftige Stellung des Finanzausgleichs im kommunalen Finanzsystem. Danach soll ein wesentlich intensiverer Gemeindefinanzausgleich vor allem die Möglichkeit eröffnen, "daß ein Mindestmaß der Gemeindeaufgaben in allen Gemeinden ohne Rücksicht auf ihre eigene Finanzkraft gleichmäßig ausreichend und gut erfüllt wird."²⁾ Hettlage ist der Überzeugung, daß ein angemessener Ausgleich zwischen der örtlichen Aufgabenlast und den erforderlichen Deckungsmitteln in Zukunft nicht auf dem Wege einer verbesserten Ausstattung mit eigenen Steuereinnahmen, sondern nur durch einen weiteren Ausbau des gemeindlichen Finanzausgleichs erreicht werden kann. Der Anteil der Finanzzuweisungen an der gemeindlichen Finanzmasse werde also insgesamt und vor allem bei den finanzschwachen Gemeinden zunehmen. Eine solche Entwicklung brauche keineswegs zu einer Einschränkung der kommunalen Selbstverwaltung zu führen, solange die Selbstverwaltungsträger mit einer wirksamen Interessenquote an der Aufbringung der erforderlichen Deckungsmittel eigenverantwortlich beteiligt bleiben.

1) Hettlage, Karl Maria: Gemeindefinanzreform 1962?, a.a.O., S.136

2) Ebenda, S.134

8. Vorschlag von Willeke

Willeke hat 1959 in einem Referat¹⁾ seine Vorstellungen über die Reform des Gemeindesteuersystems entwickelt, wobei bereits die Formulierung des Themas erkennen läßt, daß seine Ausführungen weniger auf eine quantitative Verbesserung der Gemeindefinanzen als auf eine qualitative Reform des kommunalen Finanzsystems gerichtet sind. Die mit einer solchen Reform anzustrebenden Ziele sieht Willeke in einer gerechteren Besteuerung der Gemeindeeingesessenen, einer Erhöhung der bürgerschaftlichen Selbstverantwortung und in einer Milderung der Steuerkraftunterschiede der Gemeinden.

Ausgangspunkt seiner Vorschläge ist die Feststellung, daß die völlig überhöhte Bedeutung der Gewerbesteuer im kommunalen Finanzsystem schrittweise zurückgedrängt werden müsse. Das sei möglich

- a) durch eine Reform der Gewerbesteuer,
- b) durch die Revalorisierung der Grundsteuer und
- c) die Einführung einer Gemeindepersonalsteuer.

Im Rahmen der Reform der Gewerbesteuer hält Willeke die Anpassung der Freigrenzen bei der Gewerbekapitalsteuer und bei der Gewerbelohnsummensteuer an einen zeitnahen Geldwert für tragbar. Im Verhältnis zu der stark konjunkturrempfindlichen Gewerbeertragsteuer, die dringend eine bessere Relation zu dem Aufkommen aus der Grundsteuer und einer dritten Gemeindesteuer erforderlich mache, erscheint ihm die Gewerbelohnsummensteuer als ein Faktor größerer Konstanz, da sie den Gemeinden auch dann eine Gegenleistung biete, wenn die betreffenden Betriebe wenig oder gar keinen Ertrag haben.

Eine nach den Berechnungen Willekes nicht unerhebliche

1) Willeke, Fr. W.: Die gemeindliche Finanzreform unter Berücksichtigung der Erhöhung bürgerschaftlicher Selbstverantwortung und Milderung der Steuerkraftunterschiede, in Kommunale Finanzen, Stuttgart 1960

Erhöhung des Grundsteueraufkommens wird sich in den nächsten Jahren ergeben und zwar

- a) durch das Auslaufen der Grundsteuervergünstigungen im sozialen Wohnungsbau,
- b) durch das Wegfallen der Steuerermäßigung für den älteren, mittleren und neuesten Neuhausbesitz nach § 58 GrStDV und
- c) durch die stufenweise Freigabe der Mieten auf Grund des Gesetzes über den Abbau der Wohnungszwangswirtschaft und über ein soziales Mietrecht.

Zu diesen Veränderungen des Grundsteueraufkommens zugunsten der Gemeinden würden dann die Maßnahmen zur sogenannten Revalorisierung der Grundsteuer auf Grund der Neufeststellung der Einheitswerte noch hinzukommen. Allerdings sieht Willeke hier in der von Bundestagsabgeordneten erhobenen Forderung nach einer "ertragsneutralen Neufestsetzung der Einheitswerte" eine Gefahr für die Revalorisierung der Grundsteuer. Auch der Plan, die Neufestsetzung der Einheitswerte durch eine Anhebung der Grundsteuer-Meßzahlen um rd. 40 % vorwegzunehmen, begegne erheblichen Widerständen.

Für die Einführung einer Gemeindepersonensteuer tritt Willeke wegen der Notwendigkeit einer Erhöhung der Selbstverantwortung der Gemeinden ein. Sein Vorschlag lehnt sich an den Entwurf eines Einwohnersteuergesetzes an, den eine vom Bundesminister der Finanzen 1954 eingesetzte Studienkommission in ihrem Bericht¹⁾ zur Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs zur Diskussion gestellt hat.

Nach diesem Entwurf soll die Gemeindeeinkommensteuer weder als Kopfsteuer noch als eine zweite Einkommensteuer ausgestaltet werden. Die Hauptmerkmale dieser Steuer sind die Bindung an das wahlpflichtige Alter, die Freistellung geringfügiger Einkommen

1) "Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs", Bericht der Studienkommission an den Herrn Bundesminister der Finanzen, Drucksache 480 (2. Wahlperiode), S.137 ff.

und eine möglichst einfache Staffelung nach der Höhe des Einkommens. Wesentlich erscheint Willeke noch die Forderung, daß die neue Steuer durch landesrechtliche Koppelungsvorschriften in eine sinnvolle Relation zu den beiden Realsteuern gebracht werden soll.

9. Vorschlag von Flume

Nach Flume ist die Gemeindesteuerreform nicht in erster Linie aus fiskalischen, sondern vornehmlich aus politischen Gründen erforderlich. Das Ziel dieser Reform sei die stärkere Teilnahme der Bürger am Leben der Gemeinden. "Wenn Selbstverwaltung noch im Sinne der Gedanken des Freiherrn vom Stein Teilhabe der Bürger an der res publica ihrer Gemeinde bedeuten soll", so meint Flume¹⁾, "dann müssen die Bürger der Gemeinde auch die Steuerzahler der Gemeinden sein."

Flume hält die Gewerbesteuer für berechtigt, soweit ihre Erhebung auf dem Gegenleistungsgedanken beruht. Sie sei als eine Gegenleistung für die Vorteile zu sehen, welche der gewerbliche Betrieb durch die Gemeinde in vielfältiger Weise erhält. Die Begründung, die Flume für die Gewerbesteuer gibt, führt ihn folgerichtig zu der Forderung nach einer erheblichen Senkung des Gewerbesteueraufkommens, da sich die dominierende Stellung der Gewerbesteuer im gegenwärtigen Gemeindesteuersystem in keiner Weise mit dem Gegenleistungsgedanken rechtfertigen läßt.

Im Rahmen der Ermäßigung der Gewerbesteuer soll zunächst die Lohnsummensteuer abgeschafft werden, "weil sie keine allgemeine Steuer ist und so eine nicht zu rechtfertigende Ungleichmäßigkeit der Besteuerung bewirkt."²⁾

In der Erhöhung der Steuerfreibeträge und einer

1) Flume, Werner: Die Kommunalsteuerreform muß Vorrang haben, in Handelsblatt 1961 16. Jg. Nr.188 S.13

2) Ebenda, S.13

allgemeinen Senkung der Hebesätze sieht Flume die weiteren Maßnahmen, die das Gewerbesteueraufkommen auf einen angemessenen Anteil an den Gemeindesteuer-einnahmen (ca. 50 %) reduzieren sollen.

Das Aufkommen der Grundsteuer werde sich in den nächsten Jahren dann ohne eine Änderung der gegenwärtigen gesetzlichen Regelung durch das allmähliche Auslaufen der Grundsteuervergünstigungen automatisch erhöhen. Hinsichtlich der sonstigen Möglichkeiten einer Aktivierung der Grundsteuer ist Flume jedoch skeptisch. Vor allem als Folge der Mietenpolitik in den Nachkriegsjahren komme eine stärkere Grundsteuerbelastung des Wohnhausbesitzes nicht in Betracht. Es wäre aber durchaus zu erwägen, die Grundsteuer für die Mietwohnungen in Zukunft nicht nach dem Einheitswert, sondern in einem Zuschlag zur Miete zu erheben und offen auf die Mieter abzuwälzen. Dieses Verfahren habe den Vorteil, daß der Mieter hinsichtlich der Grundsteuer zum Gemeindesteuerzahler werde.

Die Einführung einer besonderen Gemeindeeinkommensteuer lehnt Flume wegen der dadurch entstehenden Verwaltungsarbeit ab. Er schlägt vor, die Gemeindebürger zu den Gemeindelasten in der Weise heranzuziehen, daß die Gemeinden an dem Aufkommen aus der Einkommen- und Lohnsteuer nach dem Stande von 1961 mit etwa 3 Milliarden DM beteiligt werden. Das Hauptbedenken gegen diesen Vorschlag sieht Flume darin, "daß, wenn die Gemeinden an der Einkommen- und Lohnsteuer beteiligt werden, nicht gleichzeitig an Änderungen gedacht werden kann, welche das Aufkommen dieser Steuern schmälern würden."¹⁾

Der verschiedentlich erhobenen Forderung nach einer Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer schließt sich Flume nicht an, da die Umsatzsteuer

1) Flume, Werner: Die Kommunalsteuerreform muß Vorrang haben, a.a.O., S.13

keine örtlich bedingte Steuer sei und eine Beteiligung der Gemeinden an dieser Steuer geradezu dem richtig verstandenen Gedanken der Selbstverwaltung widerstrebe. Darüber hinaus dürfte es auch bedenklich sein, die Umsatzsteuer als eine Haupteinkunftsquelle des Bundes anzutasten.

Flume meint ferner, daß es sich bei Straßenbau und Straßenunterhaltung um eine einheitlich zu lösende und deshalb auch einheitlich zu finanzierende Aufgabe handelt; aus diesem Grunde hält er einen Steuerverbund zwischen Bund, Ländern und Gemeinden auf dem Gebiete der Abgaben des Kraftwagenverkehrs für geboten.

10. Vorschlag von Eberhard

In einer Haushaltsrede¹⁾ (am 17.10.1961) hat der bayerische Finanzminister Eberhard die Fragen der kommunalen Finanzreform eingehend erörtert und der Öffentlichkeit einen Vorschlag zur Lösung der damit verbundenen Probleme vorgelegt. Besondere Beachtung verdient dabei der Hinweis Eberhards auf den politischen Charakter der Finanzreform; die zu treffenden Reformmaßnahmen werden nach seiner Überzeugung weniger durch fachlich-sachliche als vielmehr durch weitgehend politische Überlegungen bestimmt werden.

Der bayerische Finanzminister geht davon aus, daß die den Gemeinden insgesamt zufließenden Mittel zu gering sind und eine um rd. 25 % größere gemeindliche Finanzmasse erforderlich sei, um die sich in Zukunft den Gemeinden stellenden Aufgaben voll erfüllen zu können.

Eberhard glaubt ferner, daß das Problem der kommunalen Finanzreform sowohl materiell als auch verfassungspolitisch betrachtet nicht vom Bund, sondern nur von den Ländern gelöst werden kann.

1) Eberhard, Rudolf: "Leistung und Vorsorge", Haushaltsrede vor dem Bayerischen Landtag am 17.10.61

Der Bund könne schon deshalb für eine wesentliche Verbesserung der Gemeindefinanzen nichts tun, weil er in den kommenden Jahren zur Bewältigung seiner Aufgaben selbst einer größeren Finanzmasse bedürfe. Aus diesem Grunde seien auch die Forderungen nach Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer oder an der Mineralölsteuer unreal.

Die Vorschläge Eberhard sind deshalb in erster Linie darauf gerichtet, den Gemeinden zusätzliche Steuerquellen über die Länder zu erschließen. Wenn auch die grundsätzlichen Fragen der Struktur des Gemeindesteuersystems bisweilen angedeutet werden, so stehen dabei die fiskalischen Überlegungen doch eindeutig im Vordergrund.

Die folgenden Maßnahmen scheinen Eberhard geeignet, die Probleme der Reform des kommunalen Finanzsystems einer konkreten Lösung zuzuführen:

- a) Die landeseigene Kraftfahrzeugsteuer soll den Gemeinden ganz überlassen werden.
- b) An dem den Ländern zufließenden Bruttolohnsteueraufkommen sollen die Gemeinden mit 10 % beteiligt werden. Eine solche Beteiligung würde die Einführung einer Bürgersteuer, deren grundsätzliche Berechtigung in einem kommunalen Steuersystem von Eberhard ausdrücklich festgestellt wird, überflüssig machen. Das mit der Einführung einer Bürgersteuer verfolgte Ziel einer besseren Bindung der Bürger an die Gemeinden könnte nämlich auch mit der Lohnsteuerbeteiligung erreicht werden, die zudem als die einfachere und weniger problematische Lösung leichter durchzusetzen sei.
- c) Schließlich empfiehlt Eberhard, die Grunderwerbsteuer den Stadt- und Landkreisen, die bereits jetzt mit vier Siebentel an dieser Steuer beteiligt sind, in Zukunft ganz zu überlassen.

Mit diesen Vorschlägen bekennt sich Eberhard ausdrücklich zu einer Verstärkung des Grundsatzes der Selbstverwaltung und damit der Selbstverantwortung der Gemeinden.

11. Vorschlag von Conrad

Der hessische Finanzminister Conrad hat in verschiedenen Vorträgen¹⁾ Vorschläge zur kommunalen Finanzreform zur Diskussion gestellt, die ebenso wie die von Eberhard weniger auf eine umfassende strukturelle Reform des Gemeindesteuersystems als vielmehr auf eine Verbesserung der Gemeindefinanzen gerichtet sind.

Eine mit der Neufeststellung der Einheitswerte verbundene Erhöhung des Grundsteueraufkommens könne allerdings diese Verbesserung schon deshalb nicht herbeiführen, weil sich die Grundsteuererhöhung in engen Grenzen halten werde. Außerdem sei in diesem Falle eine weitere Senkung der Gewerbesteuer zu erwarten. Eine wesentliche Erhöhung des Grundsteueraufkommens mache es aus diesen Gründen erforderlich, den Gemeinden eine zusätzliche Steuerquelle zu erschließen.

Hinsichtlich der Möglichkeit der Einführung einer neuen Steuer für die Gemeinden ist Conrad jedoch skeptisch. Gegen eine Einwohnersteuer, in welcher Form auch immer, bestünden politische und psychologische Hemmungen. Im übrigen werde eine solche Steuer nicht nur keine interkommunale Ausgleichswirkung haben, sondern das finanzielle Gefälle zwischen steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden voraussichtlich noch wesentlich verstärken. Auch eine Wohnraumsteuer sei als neu einzuführende Gemeindesteuer ungeeignet.

Bei der zusätzlichen Einnahmequelle für die Gemeinden könne es sich somit im Grunde nur um eine bereits von anderen Gebietskörperschaften erhobene

1) Conrad, Wilhelm: Kommunale Finanzreform - aber wie?, Vortrag vor dem Hauptausschuß des hessischen Gemeindetages am 17. 1. 1962.

ders.: Die Finanzverfassung der Bundesrepublik und die gemeindliche Finanzwirtschaft (Möglichkeiten einer Finanzreform?), in Kommunale Finanzreform, Schriftenreihe der Friedrich-Ebert-Stiftung, Hannover 1962.

Steuer handeln. Eine unmittelbare Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer lehnt Conrad jedoch sowohl aus verfassungsrechtlichen als auch methodischen und verwaltungspraktischen Gründen ab. Gegen eine solche Beteiligung spreche zunächst die Notwendigkeit einer Grundgesetzänderung und die in Aussicht sehende Reform der Umsatzsteuer. Ferner würde der Bund eine Beteiligung der Gemeinden nur gegen einen höheren Anteil an der Einkommen- und Körperschaftsteuer akzeptieren, was sich aber wiederum negativ im Steuerverbund für die Gemeinden auswirken müßte.

An dieser Stelle ist zu bemerken, daß Conrad nur in einer weitgehend krisenfesten Steuer eine geeignete zusätzliche Steuerquelle für die Gemeinden sieht. Die besondere Betonung dieses Grundsatzes ist auch ein Grund für die ablehnende Haltung gegenüber dem Vorschlag Eberhards, die Gemeinden an dem den Ländern zufließenden Bruttolohnsteueraufkommen zu beteiligen. Ein weiterer wesentlicher Einwand Conrads gegen die Lohnsteuerbeteiligung stützt sich auf eine Untersuchung im Lande Hessen, die eine außerordentlich unterschiedliche Streuung des Lohnsteueraufkommens auf die einzelnen Gemeinden ergeben hatte. Die notwendige Verteilung der Lohnsteuer auf die Wohnsitzgemeinden würde dadurch technisch sehr schwierig werden und könnte nur mit einem erheblichen Verwaltungsmehraufwand durchgeführt werden.

Ein weiter von Eberhard gemachte Vorschlag, die Kraftfahrzeugsteuer ganz an die Gemeinden zu überweisen, wird von Conrad ebenfalls - mit einem Hinweis auf die bestehende Regelung in Hessen - abgelehnt.

Die für die Gemeinden hervorragend geeignete zusätzliche Steuerquelle glaubt Conrad in der landeseigenen Vermögensteuer gefunden zu haben. Vor allem

der Gesichtspunkt der Krisenfestigkeit hat den hessischen Finanzminister zu dem Vorschlag bestimmt, das Aufkommen aus der Vermögensteuer ganz den Gemeinden zukommen zu lassen. Nach den Angaben Conrads würde die Realisierung seines Vorschlages für die Gemeinden des Landes Hessen immerhin bedeuten, daß diese ihren gesamten Schuldendienst aus dem Vermögensteueraufkommen bestreiten könnten.

12. Vorschlag von Rudlof

Grundlage der Vorschläge Rudlofs zur Reform des Gemeindesteuersystems sind die Ergebnisse umfangreicher statistischer Erhebungen über das örtliche Aufkommen von Steuern.¹⁾ Eine einleitende kritische Betrachtung des gegenwärtigen Gemeindesteuersystems führt Rudlof zu der Überzeugung, daß eine Gemeindesteuerreform aus verschiedenen Gründen notwendig sei.

Ansatz zur Kritik bietet Rudlof zunächst die auch nach der grundgesetzlichen Verankerung der Realsteuergarantie und des Steuerverbundes noch bestehende weitgehende finanzielle Abhängigkeit der Gemeinden von den Ländern, die mit dem in Art. 28 GG verfassungsrechtlich garantierten Selbstverwaltungsrecht der Gemeinden nicht vereinbar sei. Die wesentlichen Mängel des gegenwärtigen Gemeindesteuersystems aber seien durch das im Verhältnis zu den anderen Gemeindesteuern sehr rasche Anwachsen des Gewerbesteueraufkommens bedingt. Die Untersuchungen Rudlofs haben ergeben, daß das große Gefälle zwischen steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden hauptsächlich auf die Unterschiede in der Gewerbesteuerkraft zurückzuführen ist. Das wachsende Gewicht der hochkonjunkturrempfindlichen Gewerbesteuer ist außerdem die Ursache dafür, daß die Gemeindesteuereinnahmen in bedenklichem Maße krisenempfindlich geworden sind.

1) Rudlof, H.: Das örtliche Aufkommen von Steuern, Schriftenreihe des Instituts "Finanzen und Steuern", Heft 64

Rudlof sieht einen Mangel des jetzigen Gemeindesteuersystems ferner darin, daß dieses nur auf den Schultern eines relativ kleinen Kreises der Bürgerschaft ruht. Die Gemeindelasten werden heute im wesentlichen von den Gewerbetreibenden und Grundbesitzern getragen, während die finanzpolitischen Entscheidungen in den Gemeinden mehrheitlich von dem Teil der Bürger getroffen werden, der keine Gemeindesteuern zahlt. Das Gemeindesteuersystem entspreche somit nicht mehr der politischen Kräfteverteilung in den Gemeindevertretungen.

In diesem Zusammenhang ist schon seit Jahren gefordert worden, eine dritte Gemeindesteuer einzuführen, die einen möglichst großen Teil der Gemeindegewohner direkt zu den Gemeindelasten heranzieht. Rudlof begründet die Einführung einer solchen Steuer außerdem mit der Notwendigkeit, die Einnahmefähigkeit der Gemeinden, die zu schmal geworden sei, zu erweitern. Es gebe zwar verschiedene Möglichkeiten, den Gemeinden mehr finanzielle Mittel zuzuführen; eine stärkere finanzielle Untermauerung der kommunalen Selbstverwaltung erfordere es aber, die Stärkung der Finanzkraft der Gemeinden auf dem Wege der Zuweisung neuer Steuerquellen zur selbstverantwortlichen Ausschöpfung herbeizuführen.

Dann wird die Frage erörtert, welchen Anforderungen die dritte Gemeindesteuer genügen muß, wenn sie zu einer echten strukturellen Verbesserung des Gemeindesteuersystems beitragen soll. In der Diskussion über diese Frage sind, u.a. von Stucken und Haller¹⁾, bestimmte Eigenschaften formuliert worden, die die neue Gemeindesteuer möglichst haben sollte.

- 1) Stucken mißt bei der Prüfung der Eignung einer Steuer als Gemeindesteuer den folgenden Problemkreisen besondere Bedeutung zu:
 - 1) der Frage der technischen Bewältigung der Steuererhebung,
 - 2) dem örtlichen Aufkommen bei gleichen Steuersätzen,
 - 3) den ökonomischen Wirkungen örtlich unterschiedlicher Steuersätze und

Rudlof läßt sich bei der Suche nach der geeigneten dritten Gemeindesteuer von der grundsätzlichen Forderung leiten, "daß bei der Erfüllung von Aufgaben gleicher Dringlichkeit in allen Orten des Staatsgebietes, bei gleicher Leistungsfähigkeit gleiche Steuerlast zu tragen ist."¹⁾ Dieser Zielsetzung folgend kommt er zu der Auffassung, daß bei der Zuweisung von Steuern an die Gemeinden der Frage des örtlichen Aufkommens die entscheidende Bedeutung beizumessen sei. Den Gemeinden dürften nur solche Steuern zu eigener Ausschöpfung nach dem örtlichen Aufkommen überlassen werden, "bei denen geringe Unterschiede im örtlichen Aufkommen bestehen, oder bei denen geringem örtlichen Aufkommen gleich geringer Bedarf entspricht."²⁾

In einer umfangreichen statistischen Untersuchung, die den eigentlichen Kern seiner Arbeit bildet und als ein verdienstvoller Beitrag zur Diskussion über die Gemeindesteuerreform anzusehen ist, hat Rudlof versucht, das örtliche Aufkommen der wichtigsten direkten Steuern einschließlich der 1930 eingeführten und 1942 wieder abgeschafften Bürgersteuer und der Umsatzsteuer im Einzelhandel zu ermitteln.

-
- 4) dem Verhältnis von finanzpolitischer Entscheidungsbefugnis und Verteilung der Steuerlast.

Nach Haller sind bei der Einführung einer dritten Gemeindesteuer folgende finanz- und wirtschaftspolitische Forderungen zu beachten:

- 1) Die zusätzliche Besteuerung muß ergiebig genug sein, um den Gemeinden einen beachtlichen Spielraum für die Einnahmenerhöhung zu verschaffen.
- 2) Sie sollte so beschaffen sein, daß nach Möglichkeit die ökonomisch richtige Standortwahl und Faktorkombination nicht verzerrt wird.
- 3) Sie muß geeignet sein, eine Verminderung der heute ja recht erheblichen Unterschiede in der Finanzlage der Gemeinden herbeizuführen.
- 4) Es sollten möglichst alle steuerbelastbaren Gemeindebürger einer steuerlichen Belastung unterworfen werden.
- 5) Die Steuerlast sollte dabei - wenigstens einigermaßen - nach der steuerlichen Leistungsfähigkeit verteilt werden.
- 6) Der mit der Besteuerung verbundene Aufwand sollte möglichst gering sein.

Vgl. Rudlof, H.: a.a.O., S.16

1) Rudlof, H.: a.a.O., S.15

2) Ebenda, S.16

Die wesentlichen Ergebnisse dieser Untersuchung¹⁾ sind in der nachstehenden Übersicht zusammengestellt.

	1936/38 (Reichsgebiet)	1956 (Bundesgebiet)
Grundsteuer B	6 ²⁾ = 19,3	21,5
Bürgersteuer	19,8	
Einzelhandels-Umsatzsteuer		25,4
Einkommensteuer	36,0	
Gewerbsteuer	39,8	40,3
Umsatzsteuer		40,8
Vermögensteuer	52,2	
Grundsteuer A	52,3	64,2

Diese Übersicht zeigt, daß unter dem Gesichtspunkt des örtlichen Aufkommens nur eine Gemeindeeinkommensteuer, ähnlich der früheren Bürgersteuer, oder eine Einzelhandels-Umsatzsteuer als dritte Gemeindesteuer in Frage kommen.

Die direkte Belastung eines möglichst großen Teiles der Gemeindebürger und die sehr gemäßigte Unterschiedlichkeit ihres örtlichen Aufkommens sind die Vorzüge, die die Bürgersteuer als eine das heutige Gemeindesteuersystem sinnvoll ergänzende Gemeindesteuer erscheinen lassen. Wenn Rudlof trotzdem der Einzelhandels-Umsatzsteuer den Vorzug gibt, so im wesentlichen deshalb, weil zwischen dem örtlichen Aufkommen der Bürgersteuer und dem örtlichen Aufkommen der Gewerbesteuer sowie der Grundsteuer B eine positive Korrelation besteht, d.h. hohes bzw. niedriges Gewerbesteuer- und Grundsteuer-B-Aufkommen sich mit hohem bzw. niedrigem Bürgersteueraufkommen jeweils paart.

1) Vgl. Rudlof, H.: a.a.O., S.103-105

2) Das Streuungsmaß σ bezeichnet die mittlere quadratische Abweichung der Einzelwerte vom Durchschnitt der Größenklasse. Rudlof mißt mit diesem Streuungsmaß die Streuung der gemeindlichen Aufkommenswerte bei jeder Steuer um den Mittelwert (Durchschnitt) der jeweiligen Größenklasse.

Vgl. Rudlof, H.: a.a.O., S.37

Die Einführung einer Bürgersteuer würde aus diesem Grunde - allerdings unter der Voraussetzung der Beibehaltung des bisherigen Umfanges der Gewerbesteuer - die bestehenden gemeindlichen Steuerkraftunterschiede nicht beseitigen, sondern sogar noch geringfügig vergrößern.

Rudlof sieht den entscheidenden Vorteil der Einzelhandelsumsatzsteuer gegenüber der Bürgersteuer darin, daß zwischen dem örtlichen Aufkommen der Gewerbesteuer und dem der Einzelhandelsumsatzsteuer keine Korrelation festzustellen ist. Neben diesem Vorzug seien ferner die große Breitenwirkung (im Falle ihrer Abwälzung auf die Verbraucher) und eine relativ geringe Krisenempfindlichkeit weitere Eigenschaften, die für die Einzelhandelsumsatzsteuer als neu einzuführende Gemeindesteuer sprächen.

Rudlof macht einen Alternativvorschlag zur Reform des Gemeindesteuersystems. Die erste Lösungsmöglichkeit der Gemeindefinanzprobleme sei die, die Grundsteuer und Gewerbesteuer beizubehalten und zusätzlich die Einzelhandelsumsatzsteuer einzuführen, gleichzeitig aber den heutigen Umfang der Gewerbesteuer zu reduzieren. Eine zweite Möglichkeit der Reform des Gemeindesteuersystems sieht er darin, die Gewerbesteuer abzuschaffen und sie durch die innerhalb eines Hebesatzsystems beweglich ausgestaltete Einzelhandelsumsatzsteuer zu ersetzen. "Das Kommunalsteuersystem würde dann", wie Rudlof ausführt, "wie bisher, nur auf zwei tragenden Säulen ruhen und im wesentlichen sich aus den beiden Steuern zusammensetzen, die von allen potentiellen Gemeindesteuern die mit Abstand relativ geringste Streuung ihrer örtlichen Steuerkraft besitzen, der Grundsteuer B und der Einzelhandelsumsatzsteuer."¹⁾

1) Rudlof, H.: a.a.O., S.114

13. Abgrenzung des Themas

Das Studium der Vorschläge zur Gemeindesteuerreform vermittelt das Bild einer verwirrenden Vielzahl von Möglichkeiten zur Lösung der Gemeindefinanzprobleme. Das auffallend geringe Maß an Übereinstimmung über die im einzelnen durchzuführenden Maßnahmen scheint mir in erster Linie darauf zu beruhen, daß schon in der Frage der Zielsetzung einer Reform des Gemeindesteuersystems die Auffassungen auseinandergehen.

Wir konnten feststellen, daß eine Reihe von Vorschlägen vor allem auf eine bessere finanzielle Ausstattung der Gemeinden gerichtet ist. Die grundsätzlichen Fragen des Gemeindesteuersystems werden in diesen Vorschlägen zwar auch erörtert, gegenüber der fiskalischen Zielsetzung einer Erhöhung der Gemeindefinnahmen wird den steuersystematischen Gesichtspunkten jedoch nur eine untergeordnete Bedeutung beigemessen.

Eine andere Gruppe von Vorschlägen dagegen läßt deutlich die Auffassung ihrer Verfasser erkennen, daß die Reform des Gemeindesteuersystems nicht nur ein fiskalisches, sondern auch ein strukturelles Problem sei. Die Verbesserung der Struktur des Gemeindesteuersystems wird in diesen Vorschlägen als das grundlegende Ziel einer Gemeindesteuerreform angesehen.

Wenn man um die finanziellen Sorgen eines großen Teils der Gemeinden weiß und sich zudem vergegenwärtigt, daß die Einnahmen aus den Gemeindesteuern immerhin etwa 40 % der gesamten ordentlichen Einnahmen der Gemeinden ausmachen, dann vermag man leicht zu verstehen, daß die rein fiskalischen Aspekte einer Reform des Gemeindesteuersystems für die Gemeinden von außerordentlicher Bedeutung sind. Die Haltung der Gemeinden und so auch ihrer Interessenvertretungen, die Vorschläge zur Gemeindesteuerreform hauptsächlich unter dem Gesichtspunkt der Auswirkungen auf die Gemeindefinzen zu beurteilen, scheint dann durchaus berechtigt.

Es wird sicher notwendig sein, bei der Analyse der einzelnen Reformvorschläge den rein fiskalischen Fragen die gebührende Beachtung zu schenken. Ich glaube aber auch, daß das eigentliche Ziel einer Gemeindesteuerreform die Beseitigung der sich im Laufe der letzten Jahrzehnte im Gemeindesteuersystem herausgebildeten Strukturverzerrungen sein sollte. Meine wesentliche Aufgabe bei der Anfertigung dieser Arbeit sehe ich deshalb darin, die Analyse der Vorschläge zur Gemeindesteuerreform unter dem Gesichtspunkt der Verbesserung der Struktur des Gemeindesteuersystems vorzunehmen. Für den Gang der weiteren Untersuchung ist diese Feststellung wichtig.

Ein Blick auf die dargestellten Vorschläge zeigt weiter, daß zur Lösung der Gemeindefinanzprobleme jeweils ein ganzes Bündel von Maßnahmen zur Diskussion gestellt wird. Wir müssen daher zunächst die Frage beantworten, welche der im einzelnen vorgeschlagenen Reformmaßnahmen einer kritischen Analyse unterzogen werden sollen. Zu diesem Zweck bedarf es einer engeren Abgrenzung des Themas.

Gegenstand der Untersuchung ist die kritische Analyse der Vorschläge zur Reform des Gemeindesteuersystems. Unter dem Gemeindesteuersystem sind grundsätzlich alle Steuern zusammenzufassen, die den Gemeinden nach dem örtlichen Aufkommen zufließen. Gemeindesteuern im vorgenannten Sinne sind heute die Grund-, Gewerbe- und Lohnsummensteuer und eine Reihe kleiner Gemeindesteuern wie Getränkesteuer, Vergnügungsteuer, Hundesteuer, Speiseeissteuer, Jagd- und Fischereisteuer, Schankerlaubnissteuer, Zuschlag zur Grunderwerbsteuer.

Der folgende Teil der Arbeit bleibt auf die Analyse derjenigen Vorschläge beschränkt, die unmittelbar die Reform des Gemeindesteuersystems betreffen. Das sind also im wesentlichen die Vorschläge, die auf eine Erhöhung, Änderung bzw. Abschaffung bestehender

Gemeindesteuern und/oder auf die Einführung neuer Gemeindesteuern gerichtet sind.

Die Reformvorschläge enthalten darüber hinaus eine Reihe von Maßnahmen, die für die Lösung der Gemeindefinanzprobleme ebenfalls von Bedeutung sein können. Einige der wichtigsten Vorschläge, die an dieser Stelle gemacht wurden, sind die Erhöhung der Finanzzuweisungen der Länder an die Gemeinden, der weitere Ausbau des Steuerverbundes, die Beteiligung der Gemeinden an Steuern übergeordneter Gebietskörperschaften nach Maßgabe ihrer Steuerkraft und die Schaffung eines interkommunalen Finanzausgleichs. Es handelt sich also hier in erster Linie um Maßnahmen im Rahmen des Finanzausgleichs im weitesten Sinne; daneben wird aber auch die Möglichkeit der Neuverteilung der öffentlichen Aufgaben als eines der Mittel erörtert, die zur Lösung der finanziellen Probleme der Gemeinden beitragen können.

Die finanzielle Sicherung der Gemeinden wird mit einer Reform des Gemeindesteuersystems allein nicht zu erreichen sein; es werden zusätzliche Maßnahmen notwendig werden, wie sie in den meisten Vorschlägen zur Gemeindesteuerreform bereits zur Diskussion gestellt wurden.

Eine eingehende kritische Würdigung aller jener Maßnahmen würde jedoch den Rahmen dieser Arbeit sprengen; aus diesem Grunde wird darauf verzichtet.

B. Mängel des gegenwärtigen Gemeindesteuersystems.

Die Notwendigkeit einer umfassenden Gemeindesteuerreform wird in der finanzpolitischen Diskussion nicht bestritten. Zur Begründung dieser Reform wird auf Strukturmängel hingewiesen, die sich im Laufe der letzten Jahrzehnte im Gemeindesteuersystem herausgebildet haben.

Im folgenden ist deshalb die Frage zu beantworten, welche wesentlichen Mängel dem gegenwärtigen Gemeindesteuersystem anhaften. Eine genaue Kenntnis dieser Mängel ist eine notwendige Voraussetzung für die zu ihrer Beseitigung zu treffenden Maßnahmen.

1. Die großen Steuerkraftunterschiede zwischen steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden.

11. Hinweise auf Kriterien für die Finanzkraft der Gemeinden.

Die großen Unterschiede in der Steuerkraft zwischen steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden erscheinen in fast allen Vorschlägen als grundlegender Mangel des Gemeindesteuersystems und als ein Hauptgrund für die Notwendigkeit einer Reform.

Auf die Frage, nach welchen Merkmalen die Einteilung in steuerstarke und steuerschwache Gemeinden vorzunehmen sei, erhält man jedoch in der Regel keine befriedigenden Antworten, sondern allenfalls allgemeine Hinweise.

Man führt die große Neuverschuldung der Gemeinden an und sieht in ihr einmal ein Indiz für die unzureichende Gemeindefinanzmasse insgesamt, zum anderen aber auch ein wichtiges Merkmal für den finanziellen Status der einzelnen Gemeinden.

Die Ergebnisse statistischer Untersuchungen zeigen, daß die steuerstarken Gemeinden in der Lage sind, relativ mehr Schulden aufzunehmen, weil ein höherer Schuldendienst für sie tragbar ist. So erklärt es sich, daß der Schuldendienst, gerechnet in DM je

Einwohner, bei den steuerstarken Gemeinden höher ist als bei den steuerschwachen. Die Schuldendienstquote aber - man versteht darunter das Verhältnis des Schuldendienstes zum Überschuß der vermögensunwirksamen Rechnung - ist bei den steuerschwachen Gemeinden erheblich höher als bei den steuerstarken.

Die Tatsache, daß eine von Jahr zu Jahr wachsende Zahl von Gemeinden die Verschuldungsgrenze¹⁾ erreicht, wird in diesem Zusammenhang als weiterer Beweis für die unzureichende finanzielle Ausstattung dieser Gemeinden gewertet.

Aussagen über die Steuerkraft der Gemeinden werden auch aus der Anspannung der Hebesätze abgeleitet. So hat der Wissenschaftliche Beirat beim BdF ermittelt, daß die Hebesätze in den steuerschwachen Gemeinden zum Teil erheblich stärker angespannt sind als in den steuerstarken.²⁾

Es sei schließlich noch erwähnt, daß die Länder zum Zwecke der Zuteilung der sogenannten Schlüsselzuweisungen an die Gemeinden Methoden zur Errechnung der Verteilungsschlüssel entwickelt haben, die auch Berechnungen über die Steuerkraft der Gemeinden vorsehen. Verteilungsmaßstab ist - von kleinen Variationen abgesehen - in allen Ländern eine Schlüsselzahl, die sich als Differenz zwischen einer Bedarfsmeßzahl und einer Steuerkraftmeßzahl ergibt. In der Bedarfsmeßzahl kommt die durchschnittliche Ausgabenbelastung der Gemeinde zum Ausdruck, wobei Mehrbelastungen, die aus der Struktur der Gemeinde herrühren, berücksichtigt werden. Bei der

1) Der Wissenschaftliche Beirat definiert die Verschuldungsgrenze als den Punkt, "bei dem mit Rücksicht auf den Mangel an ordentlichen Einnahmen eine neue Schuldaufnahme nicht mehr tragbar ist."

Vgl. Zur gegenwärtigen Problematik der Gemeindefinanzen, a.a.O., S.12

2) Ebenda, S.12

Steuerkraftmeßzahl geht man von den Meßbeträgen der Realsteuern aus, die mit bestimmten Prozentsätzen angesetzt werden. Ist die Bedarfsmeßzahl einer Gemeinde größer als ihre Steuerkraftmeßzahl, so erhält die Gemeinde von dieser Differenz in der Regel 50 % als Schlüsselzuweisung vom Land.¹⁾

12. Die Streuung der Gemeindesteuereinnahmen

121. zwischen Gemeinden verschiedener Größenklassen

An dieser Stelle sind statistische Erhebungen zu untersuchen, die es ermöglichen sollen, das Problem der Steuerkraftunterschiede zwischen den Gemeinden besser verstehen und beurteilen zu können.

Das Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats enthält eine Zahlentabelle²⁾, in der die Bedeutung des Größenklassenfaktors für den Finanzbedarf und die Finanzkraft der Gemeinden veranschaulicht wird. Die Tabelle zeigt, daß Ausgaben und Steuereinnahmen nicht proportional zu der Einwohnerzahl wachsen, sondern daß beide Faktoren mit steigender Bevölkerungszahl progressiv zunehmen.

Nach Albers³⁾ sind zwei Gründe dafür zu nennen, daß mit steigender Einwohnerzahl die Pro-Kopf-Ausgaben progressiv steigen:

1) In größeren Gemeinden werden öffentliche Aufgaben erfüllt, die in kleineren Gemeinden nicht oder nicht in dem gleichen Umfang anfallen. Als typisches Beispiel dafür nennt Albers die Kreisstadt, die höhere Schulen und/oder Krankenhäuser besitzt oder die

1) Vgl. Unkel, Gert: Probleme einer gemeindlichen Personalbesteuerung in Deutschland, Diss. Frankfurt/M., 1959, S.26

2) Vgl. Tabelle Nr. 1, S.138

3) Vgl. Albers, Willi: Möglichkeiten und Grenzen eines interkommunalen Finanzausgleichs, in Kommunale Finanzreform, Schriftenreihe der Forschungsstelle der Friedrich Ebert-Stiftung, Hannover 1962, S.69

Großstadt mit kulturellen Einrichtungen (Theater, Konzertsaal), die von der gesamten Bevölkerung des Kreises bzw. der ganzen Umgebung benutzt werden. Eine derartige örtliche Zusammenfassung von bestimmten öffentlichen Leistungen ist sicher erwünscht und sogar notwendig; sie führt jedoch in den größeren Gemeinden zwangsläufig zu einem höheren Finanzbedarf je Einwohner.

2) Es ist eine Erfahrungstatsache, daß die Befriedigung der gleichen Bedürfnisse in größeren Gemeinden höhere Kosten je Einwohner erfordert als in den kleinen Gemeinden.

Das mit wachsender Bevölkerung progressive Ansteigen der Pro-Kopf-Ausgaben ist also eine durchaus normale und natürliche Erscheinung. Unter diesem Blickwinkel erscheint aber auch die große Streuung der Steuereinnahmen zwischen den Gemeinden der verschiedenen Größenklassen in einem ganz anderen Licht. Es ist dann weniger ein Mangel als vielmehr ein Vorzug des gegenwärtigen Gemeindesteuersystems, daß die Steuereinnahmen der Gemeinden den durch den Finanzbedarf bestimmten Ausgaben folgen und mit wachsender Gemeindegrößenklasse ebenfalls progressiv zunehmen.

Fraglich ist allerdings, ob der Umfang der Zunahme der Steuereinnahmen der Steigerung des Finanzbedarfs entspricht. Albers¹⁾ hat errechnet, daß in Großstädten die Steuereinnahmen je Einwohner zum Teil bis siebenmal so hoch sind als in den kleinsten Gemeindegrößenklassen, während ein entsprechender Vergleich der Ausgaben ein Verhältnis von 4 : 1 ergibt. Wie Albers bemerkt, läßt sich jedoch aus diesen Zahlen keineswegs der Schluß ziehen, daß die Steigerung der Steuereinnahmen stärker als diejenige des Finanzbedarfs ist. Es sei zunächst zu berücksichtigen, daß die übrigen Einnahmen der Gemeinden (Gebühren, Beiträge, Einnahmen aus Vermögen) mit wachsender

1) Vgl. Albers, Willi: Möglichkeiten und Grenzen eines interkommunalen Finanzausgleichs, a.a.O., S.67

Gemeindegrößenklasse relativ an Bedeutung verlieren würden, so daß schon aus diesem Grunde die Steuereinnahmen schneller als die Ausgaben je Kopf der Bevölkerung wachsen müßten. Auch könne aus den tatsächlichen Ausgaben nicht ohne weiteres auf den Finanzbedarf geschlossen werden; in ihnen könnten sich Mangel und Überfluß widerspiegeln.

Die aus den statistischen Untersuchungen gewonnenen Erkenntnisse rechtfertigen nicht die Behauptung, daß die Verteilung der Steuereinnahmen auf die Gemeindegrößenklassen problemlos sei. Sie bieten aber andererseits auch keine Stütze für die Auffassung, daß die Steuerkraftunterschiede zwischen Gemeinden der verschiedenen Gemeindegrößenklassen zu groß und aus diesem Grunde als ein Mangel des gegenwärtigen Gemeindesteuersystems zu werten seien. Unter Beachtung des mit wachsender Einwohnerzahl progressiv zunehmenden Finanzbedarfs kann man in der zugegeben sehr erheblichen Streuung der Steuereinnahmen auf die verschiedenen Gemeindegrößenklassen keine so ungewöhnliche Entwicklung sehen, die Anlaß zu einer Gemeindesteuerreform sein könnte. Zumindest aber scheint es sehr gewagt, aus dieser Entwicklung bestimmte konkrete Reformmaßnahmen ableiten zu wollen.

Aussagen über die Unterschiede der Steuerkraft sind nur in bezug auf Gemeinden der gleichen Gemeindegrößenklasse möglich und sinnvoll. Ich werde mich daher nun der Erörterung der Frage zuwenden, wie groß die Streuung der Steuereinnahmen auf die Gemeinden innerhalb gleicher Größenklassen ist.

122. zwischen Gemeinden der gleichen Größenklassen

Ein von Albers¹⁾ angefertigtes Schaubild gibt hier, auch wenn es nur Angaben über die kreisfreien Städte enthält, wertvolle Aufschlüsse. Dieses Schaubild zeigt, daß bei Städten mit etwa 40 000 Einwohner die

1) Vgl. Tabelle Nr. 2, S. 139

Streuung der Steuereinnahmen weitaus am größten ist; die Extremwerte liegen bei 70 und 700 DM je Einwohner. Aber auch in den Großstädten besteht eine erhebliche Schwankungsbreite; sie beträgt in den Größenklassen über 200 000 Einwohner immerhin bis zu 100 %.

Gewiß bestehen in Gemeinden der gleichen Größenklasse ebenfalls Unterschiede im Finanzbedarf, denn jede Gemeinde hat ihre spezifischen Aufgaben zu erfüllen, die sich mit ihrer besonderen Lage, ihrer Wirtschaftsstruktur oder mit Geschichte und Tradition erklären lassen, so daß auch ein Vergleich mit Gemeinden der gleichen Größenklasse nur bis zu einem gewissen Grad zulässig ist.

Man wird allerdings feststellen können, daß diese ~~Unterschiede~~ Unterschiede im Finanzbedarf bei Gemeinden gleicher Größe weniger groß sein werden als die Unterschiede zwischen Gemeinden verschiedener Größenklassen. Es erscheint aus diesem Grunde nicht möglich, die unterschiedliche Verteilung der Steuereinnahmen auf die Gemeinden gleicher Größenklassen mit entsprechenden Unterschieden im Finanzbedarf dieser Gemeinden zu begründen und zu rechtfertigen. Die im Schaubild von Albers sichtbare außerordentlich große Streuung der Steuereinnahmen läßt nur den Schluß zu, daß die gegenwärtige Verteilung der gemeindlichen Finanzmasse nicht dem jeweiligen Finanzbedarf der Gemeinden entspricht. Es gibt eine große Anzahl steuerschwacher Gemeinden, die nicht in der Lage sind, dringende öffentliche Aufgaben zu erfüllen, während andere Gemeinden eine ausgesprochen großzügige Ausgabenpolitik betreiben können.

13. Ursachen der starken Steuerkraftunterschiede zwischen den Gemeinden

Die Ursache für die starken Steuerkraftunterschiede zwischen Gemeinden gleicher Größenklasse wurde von Rudlof in seiner statistischen Untersuchung über das örtliche Aufkommen von Steuern aufgezeigt. Eine tabellarische Darstellung¹⁾ der Streuung des Istauf-

1) Vgl. Tabelle Nr. 3, S.140/141

kommens der Realsteuern innerhalb der Großstädte im Rechnungsjahr 1956 zeigt, daß die Gewerbesteuer einmal im Rahmen der Gesamtsteuereinnahmen der Gemeinden eine dominierende Stellung innehat, zum anderen von den wichtigsten Gemeindesteuern die weitaus größte Streuung des örtlichen Aufkommens aufweist.

Die Unterschiede in der Steuerkraft der Gemeinden sind also vor allem solche der Gewerbesteuerkraft. Da die im Rahmen dieser Untersuchung herangezogenen Statistiken nur Zahlen aus den Jahren 1955 und 1956 enthalten, ist zu bemerken, daß sich die Steuerkraftunterschiede bis heute wegen der inzwischen noch stärkeren Stellung der Gewerbesteuer innerhalb des Gemeindesteuersystems und infolge der Erhöhung der Freigrenzen bei der Gewerbesteuer sogar noch erheblich verschärft haben.

2. Die mangelnde Krisenfestigkeit des Gemeindesteuersystems

Wie für die starken Steuerkraftunterschiede zwischen steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden, so ist auch für die mangelnde Krisenfestigkeit des Gemeindesteuersystems in erster Linie die Gewerbesteuer verantwortlich. Diese Feststellung wird durch die Entwicklung des Gemeindesteueraufkommens der letzten Jahre bestätigt. Während bei den übrigen Gemeindesteuern der Zuwachs des Aufkommens sich in relativ engen Grenzen hielt, ist die Gewerbesteuer als Folge der ununterbrochenen konjunkturellen Aufwärtsentwicklung von rd. 1,3 Milliarden DM im Jahre 1950 auf etwa 8,77 Milliarden DM im Jahre 1962 gestiegen. Ihr Anteil am Gesamtsteueraufkommen der Gemeinden beträgt heute fast 80 %. Das starke Ansteigen des Gewerbesteueraufkommens wurde im wesentlichen durch die höchst konjunkturereagible Gewerbeertragsteuer bestimmt, die somit als Hauptursache für die Krisenempfindlichkeit des gegenwärtigen Gemeindesteuersystems anzusehen ist.

Die starke Konjunkturrempfindlichkeit des Gemeindesteueraufkommens birgt ein fiskalisches und ein finanzpolitisches Problem.

Es bedarf keiner näheren Ausführungen, daß es vor allem der schnellen Zunahme des Gewerbesteueraufkommens zuzuschreiben ist, daß die Gemeinden in dem zurückliegenden Jahrzehnt ihre außerordentlich große und dringliche Aufbauarbeit leisten konnten. Die Tatsache aber, daß schon seit Jahren der Ausgleich der Gemeindehaushalte und die Deckung des finanziellen Mehrbedarfs im Vertrauen auf die weitere wirtschaftliche Aufwärtsentwicklung fast ausschließlich von entsprechenden Mehreinnahmen aus der Gewerbesteuer erwartet wird, muß für die Zukunft bedenklich stimmen. Die Gemeindehaushalte sind heute in einem Maße von der konjunkturellen Entwicklung abhängig, daß bereits eine Stagnation der Wirtschaft die Gemeinden in erhebliche finanzielle Schwierigkeiten bringen müßte. Die Folgen eines spürbaren Konjunkturabschwungs jedoch wären für die Gemeindefinanzen katastrophal.

Auch vom finanzpolitischen Standpunkt erscheint die starke Konjunkturrempfindlichkeit des Gemeindesteuersystems problematisch. Zwar sind heute aus konjunkturpolitischen Gründen Steuern mit einem hohen Maß an "eingebauter Flexibilität" erwünscht und notwendig, doch gilt dies nur für die zentralstaatlichen Steuern. Als Träger einer konjunkturorientierten Finanzpolitik kommen die Gemeinden aus verschiedenen Gründen nicht in Betracht. Die Erfolgsbedingungen einer derartigen aktiven Konjunkturpolitik der Öffentlichen Hand, bei deren Durchführung in Krisenzeiten die Ausgaben erhöht und die Einnahmen gesenkt werden und umgekehrt im Konjunkturaufschwung durch die Bildung von Kassenüberschüssen eine dämpfende Wirkung auf den Wirtschaftsablauf ausgeübt wird, lassen sich nur auf zentralstaatlicher Ebene schaffen.

Die Gemeinden haben nicht die Möglichkeit, in Zeiten nachlassender Wirtschaftstätigkeit auf einen Noten-

bankkredit zurückzugreifen, der bei sinkenden Steuereinnahmen erforderlich wäre, um die Ausgaben auf der bisherigen Höhe zu halten oder sogar noch darüber hinaus zu steigern. In einer Phase der Konjunkturüberhitzung aber dürfte es ein völlig aussichtsloses Unternehmen sein, eine in die Hunderttausend gehende Zahl von Bürgermeistern, Gemeindekämmerern und Gemeindevertretern zu einem konjunkturgerechten Verhalten, das in diesem Fall in der Bildung von Kassenüberschüssen bestehen würde, zu veranlassen.

Nach den Erfahrungen der vergangenen Jahre wird man als wahrscheinlicher annehmen können, daß in einer solchen Situation eine evtl. von der Zentralregierung bewußt betriebene antizyklische Finanzpolitik durch die Ausgabefreudigkeit der Gemeindeparlamente ihrer konjunkturdämpfenden Wirkungen in erheblichem, wenn nicht gar in vollem Umfang beraubt werden würde.

Die angeführten Bedenken gegen eine hohe Konjunkturabhängigkeit des Gemeindesteuersystems berechtigen aber nicht zu dem Schluß, daß den Gemeinden nur möglichst krisenfeste Steuern zugewiesen werden dürften. Der ständig wachsende Finanzbedarf erfordert es im Gegenteil, daß die Gemeinden auch in Zukunft mit ihrem Steueraufkommen an der allgemeinen wirtschaftlichen Entwicklung beteiligt bleiben.

Aus fiskalischen wie auch aus finanzpolitischen Erwägungen ist es jedoch dringend geboten, daß der Anteil der hoch konjunkturrempfindlichen Gewerbesteuer am Gesamtsteueraufkommen der Gemeinden zugunsten eines größeren Gewichts der krisenfesten Steuern im Gemeindesteuersystem reduziert wird.

3. Die Diskrepanz zwischen der Verteilung der Steuerlasten und der politischen Kräfteverteilung

Die Gemeindesteuereinnahmen fließen heute zu weit über 90 % aus der Gewerbe- und Grundsteuer. Diese Zahl besagt, daß die Gemeinden bei der Deckung ihrer Ausgaben hauptsächlich auf die Belastung der Gewerbetreibenden und der Grundbesitzer angewiesen sind. Die große Masse der Gemeindeeinwohner dagegen wird

seit der Abschaffung der Bürgersteuer im Jahre 1942 zu den Gemeindelasten unmittelbar nicht mehr herangezogen. Auf der anderen Seite hat sich nach Einführung des gleichen und allgemeinen Wahlrechts die politische Kräfteverteilung völlig zugunsten der Vertreter der breiten Massen verschoben, die heute meist in der Lage sind, die Mehrheit in den Gemeindevertretungen zu bilden, zumindest aber bei der Mehrheitsbildung entscheidend beteiligt sind. Die Vertreter der Besitzenden sind in der Minderheit und haben im allgemeinen keinen direkten Einfluß mehr auf die Finanzgebarung der Gemeinden.

So ergibt sich das Bild, daß Einnahmen und Ausgaben der Gemeinden heute von den Vertretern einer Schicht der Gemeindebürger festgestellt und entschieden werden, die selbst zu den Gemeindelasten keinen eigenen Beitrag in Form von Gemeindesteuern leistet.

Dieser Zustand wird allgemein als ein Strukturmangel des Gemeindesteuersystems angesehen. Bei der gegenwärtigen Regelung besteht die Gefahr, daß die in den Gemeindeparlamenten die Mehrheit bildenden Gemeindevertreter eine Ausgabenpolitik betreiben, die auf die Deckungsfrage weniger Rücksicht nimmt, da evtl. notwendige Steuererhöhungen die breite Schicht der Bürgerschaft, der sie ihr Mandat verdanken, nicht unmittelbar trifft und so auch nicht vor ihr begründet und vertreten werden muß.

Es wird aus diesem Grunde schon seit Jahren gefordert, das Gemeindesteuersystem so umzugestalten, daß es der politischen Kräfteverteilung in den Gemeinden besser entspricht und "zur Deckung der Ausgaben Steuern heranzuziehen, die der großen Masse fühlbar werden."¹⁾

Von der Verwirklichung dieses ausgesprochen politischen Ziels der Gemeindesteuerreform erhofft man einmal eine Stärkung des Verantwortungsbewußtseins

1) Popitz, Johannes: Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden, Berlin 1932, S.116

der Gemeindevertreter bei der Bewilligung der Ausgaben, zum anderen aber auch eine im Interesse der kommunalen Selbstverwaltung dringend erwünschte Hebung des Interesses der Bürger an den Gemeindeangelegenheiten.

Es geht hier, wie Flume¹⁾ meint, "um die Verwirklichung des demokratischen Prinzips in den Gemeinden."

1) Flume, Werner: Die Kommunalsteuerreform muß Vorrang haben, a.a.O., S.13

C. Zur Frage der grundsätzlichen Berechtigung eines Gemeindesteuersystems

=====

Die erheblichen Strukturmängel des gegenwärtigen Gemeindesteuersystems legen die Frage nahe, ob eine grundlegende Neuordnung der Gemeindefinanzen nicht durch einen Verzicht auf ein eigenes Steuersystem der Gemeinden herbeigeführt werden kann.

Wir erinnern uns in diesem Zusammenhang an den Vorschlag des Bundes der Steuerzahler, den Steuerverbund um Umsatzsteuer, Gewerbesteuer, Grundsteuer und Vermögensteuer zu erweitern und die dann rd. 75 % des Gesamtsteueraufkommens umfassende Verbundmasse nach bestimmten Schlüsseln auf Bund, Länder und Gemeinden zu verteilen. Die Verwirklichung dieses Vorschlages käme der Abschaffung des Gemeindesteuersystems gleich; andererseits sprechen einige gewichtige Gesichtspunkte für eine solche Lösung.

Die in der bestehenden Finanzverfassung als zu schwach angesene finanzielle Stellung der Gemeinden könnte durch die gleichberechtigte Beteiligung an dem erweiterten Steuerverbund gestärkt werden. Auch würde das Problem der ungleichmäßigen Entwicklung der Steuereinnahmen bei den einzelnen Steuergeblübigern als Folge der weitgehenden Zuweisung der Steuerquellen nach dem Trennsystem nicht mehr bestehen. Die Lösung des Bundes der Steuerzahler würde es darüber hinaus ermöglichen, die erheblichen Steuerkraftunterschiede zwischen steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden zu beseitigen und die Gemeindefinanzlage gegenüber Konjunkturschwankungen unempfindlicher zu machen.

Schließlich würde der Aufbau eines rationalen Gesamtsteuersystems wesentlich erleichtert werden, da die verschiedenen Gebietskörperschaften keinen Grund mehr hätten, aus rein fiskalischen Gründen an den einmal zugewiesenen Steuern ohne Rücksicht auf deren Systemgerechtigkeit festzuhalten.

Eine Lösung der Gemeindefinanzprobleme im Sinne des Bundes der Steuerzahler ist bis heute noch nicht ernsthaft erwogen worden. Der Vorschlag ist insbesondere auch bei den Gemeinden ablehnend aufgenommen worden. Diese Haltung der Gemeinden beruht vor allem auf deren Überzeugung, daß eine weitgehend zentralgesteuerte Zuweisung der Steuereinnahmen der gemeindlichen Eigeninitiative enge Grenzen ziehen würde und so zu einer erheblichen Gefährdung der kommunalen Selbstverwaltung führen müßte. Diese Bedenken konnten auch nicht durch den weiteren Vorschlag des Bundes der Steuerzahler ausgeräumt werden, den Gemeinden zur Wahrnehmung ihrer Selbstverwaltungsaufgaben das Recht zu geben, einen Zuschlag zur Einkommensteuer zu erheben.

Das besondere Gewicht, das in vielen Vorschlägen dem Selbstverwaltungsprinzip der Gemeinden bei der Begründung und Rechtfertigung eines Gemeindesteuersystems beigemessen wird, erfordert ein näheres Eingehen auf den Inhalt dieses Begriffes.

Über die kommunale Selbstverwaltung ist seit Gneist, der den Begriff vom englischen "self-government" in die Terminologie des deutschen Verwaltungsrechts einführte¹⁾, eine umfangreiche Literatur erschienen; es liegt mir fern, den Bemühungen der Staats- und Verwaltungsrechtler um eine Begriffsklärung an dieser Stelle nachzugehen. Im Rahmen dieser Untersuchung genügt es zu wissen, welche Vorstellungen sich heute allgemein mit dem Selbstverwaltungsprinzip der Gemeinden verbinden und welche Folgerungen daraus für die Reform des Gemeindesteuersystems zu ziehen sind.

Wenn gegenwärtig von kommunaler Selbstverwaltung die Rede ist, so meint man damit das Recht der Gemeinden, die sich aus den "örtlichen Lebensverhältnissen" (Becker) ergebenden Aufgaben frei von staatlichen Weisungen in eigener Verantwortung, "und zwar Verantwortung lediglich vor der eigenen Bürgerschaft

1) Vgl. Horster, Robert: a.a.O., S.40

und vor sonst niemand"¹⁾, zu erfüllen. Notwendiges Korrelat einer so verstandenen "substanthaften Selbstverwaltung" (Werner Weber) ist die eigene nach den spezifischen gemeindlichen Erfordernissen gestaltete Finanzwirtschaft. Eine echte kommunale Selbstverwaltung ist nicht denkbar, "wenn dem Selbstverwaltungsträger die eigenverantwortliche Verfügung über die Erschließung und Verteilung seiner Finanzmittel fehlt."²⁾ Diese heute allgemein vertretene Auffassung über den Inhalt des Selbstverwaltungsbegriffs hat im Grundgesetz ihren verfassungsrechtlichen Niederschlag gefunden. Die im Art. 28 GG verankerte institutionelle Garantie der kommunalen Selbstverwaltung wird ergänzt und konkretisiert durch die kommunalen Finanzgarantien des Art. 106 GG; diese sind Bestandteile der Selbstverwaltungsgarantie nach Art. 28 GG.³⁾

Die Existenz eines besonderen kommunalen Steuersystems neben dem Staatssteuersystem erscheint so als eine Bedingung der kommunalen Selbstverwaltung. Die Beachtung und Anerkennung des Selbstverwaltungsprinzips der Gemeinden gebietet es daher, die Beseitigung der Mängel des gegenwärtigen Gemeindesteuersystems nicht in der radikalen Lösung der Abschaffung der Gemeindesteuern, sondern in einer Reform des Kommunalsteuersystems im Sinne einer Verbesserung seiner Struktur zu suchen.

Die Schaffung eines ausgewogenen Gemeindesteuersystems mit dem Ziel einer ausreichenden gemeindlichen Finanzautonomie ist zudem geeignet, einer Entwicklung entgegenzuwirken, die zu einer ernsten Gefährdung der kommunalen Selbstverwaltung geführt hat. Die dem Selbstverwaltungsprinzip am ehesten entsprechenden freiwillig übernommenen Selbstverwaltungsangelegenheiten der Gemeinden haben im Laufe der Jahre gegen-

1) Schumpeter, Joseph: Das deutsche Finanzproblem, in Der deutsche Volkswirt, Berlin 1928, S.

2) Weber, Werner: Staats- und Selbstverwaltung in der Gegenwart, Göttingen 1953, S.45

3) Vgl. Becker, Erich: Der Finanzausgleich, der Verwaltungsverbund und die Selbstverwaltungsgarantie, in Kommunale Finanzen, Stuttgart 1959, S.26

Über der wachsenden Zahl der Pflichtaufgaben und Auftragsangelegenheiten zunehmend an Bedeutung verloren. Der gemeindliche Aufgabenbereich tritt heute mehr als gesetzlich zugewiesener, denn als durch die Gemeinden frei bestimmter Wirkungskreis in Erscheinung.¹⁾ Vielen steuerschwachen Gemeinden fehlt die finanzielle Grundlage, um Selbstverwaltungsangelegenheiten im eigentlichen Sinne noch in nennenswertem Umfang erfüllen zu können.

Es ist an der Zeit, diesem Prozeß der fortschreitenden Aushöhlung der kommunalen Selbstverwaltung Einhalt zu gebieten, wenn die Gemeinden nicht allmählich zu cloßen "dezentralisierten staatlichen Verwaltungseinheiten" (Horster) werden sollen. Die Reform des Gemeindesteuersystems bietet dazu Gelegenheit; ein wichtiges Ziel dieser Reform sollte es deshalb sein, "den Kommunen zur Absicherung und Festigung ihrer Finanzautonomie ein ausreichendes Bündel eigener Steuern zu überlassen."²⁾

Allerdings muß auch bedacht werden, daß eine weitgehende Finanzautonomie der Gemeinden, wie sie nach der Miquelschen Reform in Preußen bestand, heute nicht mehr möglich ist. Die mit diesem System notwendig verbundenen großen Unterschiede in der steuerlichen Belastung und in den Verwaltungsleistungen der Gemeinden wurden zu dieser Zeit noch als etwas "Gottgewolltes" (Dresbach) hingenommen. Das heute allgemein akzeptierte und auch im Grundgesetz (Art. 72) niedergelegte Postulat von der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse läßt jedoch solche Ungleichheiten nicht mehr zu.

1) Vgl. Becker, Erich: Die Selbstverwaltung als verfassungsrechtliche Grundlage der kommunalen Ordnung in Bund und Ländern, in Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, Bd. 1, 1956, S.129

2) Lübke, Heinrich: Mangelnder Bürgersinn gefährdet die Selbstverwaltung, in Bulletin des Presse- und Informationsamtes der Bundesregierung, 1962, Nr.119, S.1035

" Man kann nicht darüber hinwegsehen", so schreibt Werner Weber¹⁾, "daß sich die Fragen der Finanzautonomie für die finanzschwachen Gemeinden wesentlich anders darstellen als für die reichen, und daß man deshalb um einen gerechten Ausgleich willen die Anforderungen an die Finanzautonomie nicht überspannen darf."

1) Weber, Werner: Staats- und Selbstverwaltung in der Gegenwart, a.a.O., S.47

D. Grundsätze der Gemeindebesteuerung

=====

Eine grundsätzliche Erörterung der Prinzipien der Besteuerung und der Gemeindebesteuerung im besonderen ist in diesem Abschnitt nicht beabsichtigt. Die Frage lautet vielmehr: Welchen Bedingungen soll eine Steuer genügen, um als Gemeindesteuer geeignet zu sein? Die Kenntnis der für Gemeindesteuern geltenden Grundsätze ist eine Bedingung für die Schaffung eines ausgewogenen Gemeindesteuersystems und so auch für die Beurteilung der zur Gemeindesteuerreform gemachten Vorschläge. Die Anforderungen, die an die Ausgestaltung der Gemeindesteuern und darüber hinaus an das Gemeindesteuersystem als Ganzes zu stellen sind, ergeben sich einmal aus den heute allgemein anerkannten Besteuerungsgrundsätzen; die Beseitigung der Strukturmängel des gegenwärtigen Gemeindesteuersystems sowie die Anerkennung und Sicherung einer kommunalen Selbstverwaltung erfordern daneben die Beachtung einiger spezieller Grundsätze der Gemeindebesteuerung.

1. Die allgemeinen Grundsätze der Besteuerung in ihrer Bedeutung für die Gemeindebesteuerung

Die heute allgemein anerkannten Grundsätze der Besteuerung¹⁾ gelten auch für die Gemeindebesteuerung. Diese Feststellung trifft besonders für die Grundsätze der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und der Allgemeinheit der Besteuerung zu. Vor allem der Wissenschaftliche Beirat beim BdF hat in seinem Gutachten²⁾ die Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips auch für die Gemeindebesteuerung betont. Bei der Beurteilung der als zusätzliche gemeindliche Steuerquelle in Betracht gezogenen Steuern war die unzureichende Beachtung dieses elementaren Besteuerungsprinzips für den Wissenschaftlichen Beirat Grund genug, eine ablehnende Haltung einzunehmen.

1) Vgl. Haller, Heinz: Finanzpolitik, Tübingen 1957, S.213 ff.

2) Zur Problematik der Gemeindefinanzen, a.a.O., S.21

Allerdings kann auf der Gemeindeebene, wie Albers¹⁾ bemerkt, eine gewisse Akzentverschiebung zwischen den einzelnen Grundsätzen eintreten. Die Rücksichtnahme auf die politische Kräfteverteilung in den Gemeinden und auch die im Interesse der Förderung der kommunalen Selbstverwaltung erwünschte Hebung des Interesses der Gemeindebürger an den Gemeindeangelegenheiten lasse es sinnvoll erscheinen, den Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung in der Weise auszudehnen, daß möglichst alle belastbaren Gemeindebürger auch zu den Gemeindesteuern herangezogen werden. Nach Albers kann man diesen erzieherischen Effekt sogar für so wichtig halten, daß unter Umständen eine gewisse Beeinträchtigung des Leistungs-fähigkeitsprinzips zu vertreten ist. Umgekehrt verliert der Grundsatz der "konjunkturpolitischen Effizienz" (Haller) der Besteuerung - wie an anderer Stelle bereits ausgeführt - auf der kommunalen Ebene an Bedeutung.

2. Die speziellen Grundsätze der Gemeindebesteuerung

Neben den Grundprinzipien der Besteuerung gelten für die Gemeindesteuern einige Grundsätze, die für die Steuern der übergeordneten Gebietskörperschaften keine Bedeutung haben.

21. Der Grundsatz, den Gemeinden möglichst solche Steuern zuzuweisen, die eine geringe Streuung des örtlichen Aufkommens aufweisen

Die Milderung der Steuerkraftunterschiede zwischen steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden erscheint in vielen Reformvorschlägen als ein wesentliches Ziel einer Gemeindesteuerreform. Eine an Hand der verfügbaren Statistiken vorgenommenen Analyse der Streuung der Steuereinnahmen auf die Gemeinden unter Berücksichtigung des Finanzbedarfs dieser Gemeinden führte zu Ergebnissen, die eine differenziertere Beurteilung der Möglichkeiten einer Lösung dieses Problems zuließen. Danach kann die Forderung nach Abschwächung

- 1) Vgl. Albers Willi: Aufgabe und Stellung der Gemeinden im Finanzsystem der gesamten Öffentlichen Hand, in Finanzarchiv 1958/59 Bd. 19, S.409

der Steuerkraftunterschiede in der Weise, daß den steuerschwachen Gemeinden generell zu Lasten der steuerstarken mehr steuerliche Mittel zuzuführen sind, nicht aufrechterhalten werden. Unsere Untersuchung ergab, daß Aussagen über die unterschiedliche Steuerkraft nur in bezug auf Gemeinden der gleichen Größenklasse möglich sind. Die zwischen Gemeinden innerhalb gleicher Größenklassen festgestellte außerordentlich große Streuung der Steuereinnahmen macht allerdings die Beseitigung oder zumindest die Abschwächung dieser Unterschiede zu einer grundlegenden Aufgabe einer Neuordnung der Gemeindefinanzen. Es ist jedoch äußerst zweifelhaft, ob dieser Mangel des gegenwärtigen Kommunalsteuersystems allein mit Maßnahmen im Rahmen der Gemeindesteuerreform in befriedigender Weise beseitigt werden kann. Die weitgehende Beseitigung der Steuerkraftunterschiede wird vor allem im Rahmen des Finanzausgleichs angestrebt werden müssen.

Davon unberührt bleibt jedoch die grundsätzliche Forderung, bei der Analyse der einzelnen Reformvorschläge dem Gesichtspunkt des örtlichen Aufkommens der Gemeindesteuern die gebührende Aufmerksamkeit zu schenken und den Grundsatz zu beachten, "daß diejenigen Steuern am besten als Gemeindesteuern geeignet sind, deren örtliche Aufkommensunterschiede bei gleicher Steueranspannung zwischen Gemeinden gleicher Größenklasse möglichst gering sind."¹⁾

22. Der Grundsatz der Abgrenzbarkeit der Besteuerungsgrundlagen auf die Einheit der Gemeinde

Das Recht der Gemeinden, den Grad der Ausschöpfung der ihnen überlassenen Steuerquellen in gewissen Grenzen frei zu bestimmen, ist eine wesentliche Voraussetzung einer "substanzhaften" kommunalen Selbstverwaltung. Eine wenn auch nur in begrenztem Umfang mögliche autonome kommunale Steuerpolitik läßt sich jedoch nur rechtfertigen, wenn deren Wir-

1) Albers, Willi: Möglichkeiten und Grenzen eines interkommunalen Finanzausgleichs, a.a.O., S.70

kungen auf den Bereich der Gemeinde beschränkt bleiben. Um dieser Forderung zu genügen, dürfen den Gemeinden nur solche Steuern überlassen werden, bei denen sich die Besteuerungsmerkmale "rechtlich und technisch auf die Einheit der Gemeinde abstellen lassen."¹⁾ Steuern, die an Tatbestände anknüpfen, die sich einer örtlichen Abgrenzbarkeit völlig entziehen, sind für eine auf gemeindliche Finanzbedürfnisse abgestellte und daher unterschiedliche Anspannung wenig geeignet.

23. Der Grundsatz der Wechselwirkung zwischen den Besteuerungsmöglichkeiten und den Gemeindeausgaben

Dieser von Popitz²⁾ formulierte Grundsatz besagt, daß zwischen den Gemeindeausgaben und den Besteuerungsgrundlagen der Gemeindesteuern ein ursächlicher Zusammenhang bestehen soll. Die Gemeindesteuern sollen mit anderen Worten auf Tatbeständen beruhen, "die ihrerseits die Höhe der Ausgaben wesentlich beeinflussen."³⁾ Mit der Anerkennung dieses Grundsatzes ist nicht beabsichtigt, für die Geltung des Äquivalenzprinzips für die Gemeindebesteuerung einzutreten.

Eine genaue Zurechnung öffentlicher Lasten auf die sie verursachenden Tatbestände, wie sie das Äquivalenzprinzip in seiner strengen Auslegung erfordert, ist auch auf kommunaler Ebene nicht möglich. Anders als beim Zentralstaat besteht jedoch bei den Gemeinden noch ein hinreichend enger Zusammenhang zwischen den Gemeindelasten und den lastenverursachenden Faktoren, der sich eindeutig bestimmen läßt. Die in den Gemeinden noch vorhandene "Nähe der Bürger zum Rathaus" läßt es daher gerechtfertigt erscheinen, die Besteuerungsgrundlagen für die Gemeindesteuern so zu wählen, daß die Empfänger gemeindlicher Vorteile und Dienstleistungen auch die Steuerzahler der Gemeinden sind.

1) Popitz, Johannes: Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden, a.a.O., S.114

2) Ebenda, S.115

3) Ebenda, S.115

E. Analyse der Vorschläge zur Gemeindesteuerreform =====

I. Vorschläge, die die bestehenden Gemeindesteuern betreffen

1. Gewerbesteuer vom Ertrag und Kapital

Die Gemeinden sehen für eine Reform der Gewerbesteuer keinen sachlichen Anlaß. Sie erscheint ihnen als eine "organisch gesunde Gemeindesteuer"¹⁾, deren Aufkommen lediglich der wirtschaftlichen Entwicklung in der Bundesrepublik nach der Währungsreform gefolgt ist. Die Entwicklung zu der heute dominierenden Stellung im Gemeindesteuersystem hat indessen die Gewerbesteuer in den letzten Jahren immer mehr zu einer umstrittenen Gemeindesteuer werden lassen.

Die zahlreichen Angriffe auf die Gewerbesteuer, denen sich die Gemeinden in verstärktem Maße gegenübersehen, zielen in erster Linie auf die Höhe des heutigen Gewerbesteueraufkommens. Von verschiedener Seite ist jedoch darüber hinaus die Daseinsberechtigung der Gewerbesteuer überhaupt in Frage gestellt worden. Andere Kritiker dagegen begnügen sich mit der Forderung nach Änderung einzelner Bestimmungen des Gewerbesteuergesetzes.

Die Reformvorschläge, die die Gewerbesteuer betreffen, lassen sich danach gliedern in:

11. Vorschläge, in denen die Abschaffung der Gewerbesteuer gefordert wird,
12. Vorschläge, die auf einen Abbau der Gewerbesteuer gerichtet sind,
13. Vorschläge, die eine Änderung gewisser Bestimmungen des Gewerbesteuergesetzes beinhalten.

1) Oechsle, Bruno: Probleme der Finanzreform, a.a.O., S.41

11. Vorschläge, in denen die Abschaffung der Gewerbesteuer gefordert wird-----

Der Bund der Steuerzahler sieht in der Gewerbesteuer "ein längst abbaureifes Residuum aus dem Ertragsteuersystem des vorigen Jahrhunderts."¹⁾ Auch eine Rechtfertigung der Gewerbesteuer als Gemeindesteuer unter Berufung auf das Äquivalenzprinzip sei wegen des Fehlens der für die Anwendung dieses Prinzips notwendigen Voraussetzungen nicht möglich. Der Bund der Steuerzahler schlägt daher vor, die Gewerbesteuer in den Steuerverbund mit einzubeziehen, um auf diese Weise den Weg zu ihrer Abschaffung im Laufe von drei Jahren frei zu machen.

Eine Abschaffung der Gewerbesteuer wird außerdem von Albers und Rudlof erwogen. Für Albers ist die Gewerbesteuer "eine veraltete Ertragsteuer, die in einem rationalen Steuersystem nach Einführung einer modernen, auf die Leistungsfähigkeit der Staatsbürger abgestellten Einkommensteuer keinen Platz mehr hat."²⁾ Während Albers die Gewerbesteuer so wie der Bund der Steuerzahler mehr unter steuersystematischen Gesichtspunkten beurteilt, sind es für Rudlof in erster Linie die Mängel der Gewerbesteuer als Gemeindesteuer, die nach seiner Ansicht ihre Abschaffung als sinnvoll erscheinen lassen.

Die Frage, ob die Gewerbesteuer noch als ein sinnvolles Glied des Steuersystems anzusehen sei, stellte sich erstmals, als Preußen im Rahmen der Miquelschen Reform eine allgemeine Einkommensteuer einführte und damit die Wendung vom Ertragsteuersystem zum Ausbau eines echten Personalsteuersystems vollzog. Die Ertragsteuern waren bis Ende des 19. Jahrhunderts die Hauptsteuern in den Steuersystemen der europäischen Staaten gewesen. Die Ermittlung der Steuer-

1) Bund der Steuerzahler: Steuersenkung und Finanzreform, a.a.O., S.20

2) Albers, Willi: Die Aufgaben- und Einnahmenverteilung auf die öffentlichen Gebietskörperschaften und die gemeindliche Selbstverwaltung, in Archiv für Kommunalwissenschaften 1962 Jg. 1, Erster Halbjahresband, S.86

bemessungsgrundlagen auf Grund äußerer Merkmale nahm auf die zu dieser Zeit besonders ausgeprägte Scheu der Steuerpflichtigen Rücksicht, dem Staat Einsicht in die persönlichen Verhältnisse zu gewähren. Sie war daneben die notwendige Konsequenz der unzureichenden Buchführungstechnik auf der einen Seite und der noch geringen Leistungsfähigkeit der Finanzverwaltung auf der anderen Seite.¹⁾

Der Einführung einer allgemeinen Einkommensteuer gingen in Preußen Versuche voraus, die einzelnen Ertragsteuern weiterzuentwickeln, "indem man ihre Bemessung verfeinerte und die Lücken des Systems durch Beifügung neuer Steuern, die bisher nicht belastete Erträge erfaßte, schloß."²⁾ Diese Versuche scheiterten jedoch letztlich daran, daß es nicht möglich war, die Ertragsteuern so umzugestalten, daß der neuen Forderung nach Besteuerung der Bürger nach dem Grundsatz der persönlichen Leistungsfähigkeit in befriedigendem Maße Rechnung getragen wurde. In der Denkschrift³⁾ vom 2.11.1892 zu den Entwürfen der Steuergesetze heißt es dazu: "Ertragsteuern und Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit sind Gegensätze, welche sich bei der heutigen Ausbildung des wirtschaftlichen Lebens überhaupt nicht miteinander vereinigen lassen."

Der eigentliche Anlaß für die Einführung der allgemeinen Einkommensteuer in Preußen waren jedoch weniger steuersystematische Erwägungen als vielmehr der gewachsene Staatsbedarf, "der es notwendig machte, eine ergiebige und stabile Einnahmequelle zu schaffen, die den neuen Forderungen, insbesondere denen nach

-
- 1) Albers, Willi: Aufgabe und Stellung der Gemeinden im Finanzsystem der gesamten Öffentlichen Hand, a.a.O., S.421
 - 2) Bickel, Wilhelm: Ertragsteuern, Artikel im Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd. 3, S.317
 - 3) Denkschrift vom 2.11.1892 zu den dem preußischen Landtage vorgelegten Entwürfe der Steuerreformgesetze, in Finanzarchiv 1893 10.Jg., Bd.1, S.307

Gerechtigkeit, entsprach." ¹⁾ Den Gemeinden wurde allerdings damit weitgehend die Möglichkeit genommen, wie bisher den größten Teil ihres Finanzbedarfs auf dem Wege der erhöhten Belastung vor allem der Arbeits- und Kapitaleinkommen zu decken. Die vollkommene Ausrichtung der direkten Staatsbesteuerung nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit und der Menrbelastung fundierter Einkommen ließ eine noch stärkere Belastung dieser Einkommen durch die Gemeinden nicht mehr zu. ²⁾ Den Gemeinden wurden als neue Steuerquellen die Ertragsteuern zugewiesen, nachdem diese im Rahmen einer gleichzeitig durchgeführten Reform so gestaltet worden waren, daß sie den gemeindlichen Bedürfnissen gerecht wurden.

Es ist also festzuhalten, daß für die Beibehaltung der Ertragsteuern nach Einführung einer allgemeinen Einkommensteuer in Preußen und für deren Überweisung an die Gemeinden in erster Linie fiskalische Gründe den Ausschlag gegeben haben. Dieser Feststellung steht auch nicht entgegen, daß Miquel bei der Reform der Ertragsteuern und ihrer Ausgestaltung als Gemeindesteuern den steuersystematischen Gesichtspunkten große Beachtung geschenkt und mit den Reformmaßnahmen zugleich seine grundsätzliche Auffassung über die Funktion der Ertragsteuern in einem Personalsteuersystem durchgesetzt hat.

Die Begründung der Gewerbesteuer als Glied eines rationalen Steuersystems ist seit der Miquelschen Reform immer wieder Gegenstand finanztheoretischer Erörterungen gewesen. Die Diskussionen über die Reform des gegenwertigen Gemeindesteuersystems haben gezeigt, daß diese Frage auch heute noch durchaus aktuell ist und noch nicht als endgültig geklärt angesehen werden kann.

1) Kröll, Otto: Die Bedeutung der Gewerbesteuer innerhalb der Gemeindefinanzen und Probleme ihrer Reform, Diss. Marburg 1958, S.12

2) Ebenda, S.12

Zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer sind im wesentlichen zwei Prinzipien genannt und vertreten worden:

1. das Prinzip der Vorbelastung fundierter Einkommen,
2. das Äquivalenzprinzip.

1. Das Prinzip der Vorbelastung fundierter Einkommen

Sofern man die Differentiation¹⁾ der steuerlichen Einkommensbelastung als berechtigt anerkennt, kann diese grundsätzlich auch durch Kombination einer allgemeinen Einkommensteuer mit Ertragsteuern verwirklicht werden. Ohne auf die besonderen Vor- und Nachteile dieser Lösung gegenüber den anderen Methoden der steuerlichen Differentiation einzugehen, ist jedoch zu bemerken, daß das Prinzip der Vorbelastung fundierter Einkommen allenfalls zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer als zentralstaatliche Steuer herangezogen werden könnte. Die nach der Überweisung der Gewerbesteuer an die Gemeinden von Gemeinde zu Gemeinde mögliche und auch tatsächlich vorhandene unterschiedliche Belastung der Gewerbebetriebe läßt sich dagegen mit dem Differentiationsprinzip kaum vereinbaren.

Neumark²⁾ stellt dazu fest: "Hinsichtlich einer zur allgemeinen Einkommensteuer hinzutretenden Belastung fundierter Einkünfte mittels real-objektiver Ertragsteuern ist daran zu erinnern, daß eine derartige Abgabekombination ihr primäres Motiv nicht in dem Wunsche des Gesetzgebers hat, auf diese Weise eine steuerliche Einkommensdifferentiation zu be-

- 1) Neumark, Fritz: Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, Tübingen 1961, S.406:

" . . . die Differentiation stützt sich auf die Ansicht, daß die steuerliche Leistungsfähigkeit von Einkommen gleicher Höhe, aber verschiedener Zusammensetzung unterschiedlich und daß in dieser Beziehung namentlich das sogen. fundierte Einkommen dem sogen. unfundierten Einkommen überlegen ist. Im Interesse einer Verwirklichung real gleicher "Opfer" müßten daher die Steuerlasten dergestalt differenziert werden, daß ceteris paribus die Kapitaleinkünfte ('fundiertes Einkommen') relativ schwerer belastet werden als Arbeits-einkünfte ('unfundiertes Einkommen')."

- 2) Ebenda, S.406

wirken; sie entspringt vielmehr in erster Linie, wenn nicht ausschließlich der Unfähigkeit oder Unmöglichkeit, zu einer rationellen Lösung des Finanzgleichsproblems zu gelangen."

2. Das Äquivalenzprinzip

Die Kontroverse über die Beibehaltung der Gewerbesteuer als Gemeindesteuer geht letztlich zurück auf die Meinungsverschiedenheiten über die Gültigkeit des Äquivalenzprinzips für die speziell den Gemeinden überlassenen Steuern. Miquel¹⁾ hat die Überweisung der Realsteuern an die Gemeinden ausdrücklich damit begründet, daß auf diese Weise dem Grundsatz von Leistung und Gegenleistung, der auf Gemeindesteuern anzuwenden sei, entsprochen werde.

Auch die heutige Gewerbesteuer findet ihre theoretische Rechtfertigung in der Anerkennung dieses Prinzips für die Gemeindebesteuerung.²⁾

Das Äquivalenzprinzip besagt in allgemeiner Formulierung, daß die Gewerbesteuer für die besonderen Lasten, die den Gemeinden durch die Gewerbebetriebe erwachsen, bzw. für die besonderen Vorteile, die den Gewerbebetrieben von den Gemeinden gewährt werden, zu zahlen sei. Es wurde außer von Miquel besonders von Adolph Wagner und Johannes Popitz vertreten, während Georg von Schanz der Meinung war, daß "eine Notwendigkeit, in die allgemeinen Steuern ein fremd-

-
- 1) Johannes v. Miquels Reden, Bd. 4, Halle 1914, S.74:

"Aber auf der anderen Seite gibt es auch eine große Anzahl kommunaler Aufgaben, die aus der wirtschaftlichen Natur der Gemeinden entspringen, die Bodenmeliorationen enthalten, die den gewerbetreibenden und besitzenden Klassen zugute kommen, die von diesen verursacht werden. Da tritt die wirtschaftliche Aufgabe der Gemeinden in den Vordergrund und man hat auch einen anderen Grundsatz notwendig für die Kommunen: Leistung und Gegenleistung, Opfer und Last, Genuß und Ersatz."

- 2) Blümich-Boyens-Steinberg-Klein: Gewerbesteuergesetz 6. Auflage, Berlin und Frankfurt/M 1958, S.5:
"Theoretisch läßt sich die Gewerbesteuer . . nur dann rechtfertigen, wenn man sie als eine beitragsähnliche Leistung des Steuerpflichtigen betrachtet, die nicht nach seiner steuerlichen Leistungsfähigkeit, sondern nach dem Grundsatz von Leistung und Gegenleistung (Äquivalenzprinzip) erhoben wird."

artiges Element zu tragen und sie nach den Vorteilen zu bemessen"¹⁾, nicht bestehe. In der jüngeren finanzpolitischen Diskussion haben sich u.a. Haller und Flume für die Anwendung des Äquivalenzprinzips bei Gemeindesteuern ausgesprochen; der Bund der Steuerzahler, Albers und Bickel dagegen lehnen es ab, das Prinzip von Leistung und Gegenleistung für die Begründung der Gewerbesteuer gelten zu lassen.

Die tiefere Ursache für diese Meinungsverschiedenheiten scheint im wesentlichen darin zu liegen, daß das Äquivalenzprinzip nicht einheitlich definiert wird. Das Prinzip wird anerkannt von jenen, die den Zusammenhang zwischen Gemeindelasten und den zu versteuernden Realobjekten lediglich im Sinne einer Verursachung verstanden wissen wollen; es wird dagegen von jenen bestritten, die an seine Geltung für die Gemeindesteuern die Bedingung knüpfen, daß die Leistungen der Gemeinden und die Gegenleistungen der Bürger in Form von Abgaben für die lastenverursachenden Faktoren gleich (= äquivalent) sein müßten.

Unabhängig von der Frage der richtigen Definition ist festzuhalten, daß das Äquivalenzprinzip zur Zeit Miquels für die Begründung der Gewerbesteuer mit größerer Berechtigung als heute herangezogen werden konnte, da die Besteuerung der Gewerbebetriebe erheblich niedriger war und die zu dieser Zeit mit großer Intensität betriebene Industrialisierung den Gemeinden große Lasten verursachte.

Heute kann das Äquivalenzprinzip - wenn überhaupt - nur dann die Beibehaltung der Gewerbesteuer als Gemeindesteuer rechtfertigen, wenn zu seiner Geltung lediglich gefordert wird, daß die Gewerbebetriebe den Gemeinden Lasten verursachen müssen.

Wenn allerdings, wie gegenwärtig, der Anteil der Gewerbesteuer an den Gemeindesteuereinnahmen nahezu

1) Schanz, Georg von: Zur Frage des Steuerprinzips bei den Gemeindesteuern, in Finanzarchiv 32. Jg. 1915, 1. Bd., S.67

80 % beträgt, dann ist der Gegenleistungsgedanken in Wirklichkeit aufgegeben.

Als Ergebnis unserer Erörterungen über die Rechtfertigung der Gewerbesteuer ist festzuhalten, daß die derzeitige gemeindliche Gewerbesteuer in einem nach rein rationalen Gesichtspunkten gestalteten Steuersystem keinen Platz hat. Sie könnte als zentralstaatliche Steuer allenfalls einer Vorbelastung fundierter Einkommen dienen. Diese Funktion wird in unserem Steuersystem von der Vermögensteuer aber bereits in befriedigender Weise erfüllt. Die Frage ist nun, ob gegenüber der Forderung nach Schaffung eines rationalen Steuersystems allen anderen Gesichtspunkten über die Gestaltung des Steuersystems nur eine nachgeordnete Bedeutung zugemessen werden kann. In einem Gutachten über die organische Steuerreform hat der Wissenschaftliche Beirat zu dieser Frage Stellung genommen und ausgeführt, daß die Abstimmung des Steuersystems mit der staatsrechtlichen Struktur es unter Umständen erfordere, das steuertechnisch Gebotene zugunsten des politisch Notwendigen zurückzusetzen. Die Rücksicht auf die "politischen Daten" führe u.a. dann auch dazu, "daß der vom Standpunkt einer organischen Steuerreform naheliegende Gedanke, neben der Einkommen und Körperschaftsteuer keine besondere Steuer vom Gewerbereinertrag zu erheben, nicht ohne weiteres berücksichtigt werden könnte."¹⁾

Es wurde an früherer Stelle bereits ausgeführt, daß eine "substanzhafte" kommunale Selbstverwaltung ein gewisses Maß an finanzieller Selbständigkeit der Gemeinden zur Voraussetzung hat und aus diesem Grund ein besonderes Gemeindesteuersystem neben dem Staatssteuersystem zu rechtfertigen ist. Wenn aber so der Gestaltung eines rationalen Steuersystems durch politisch vorgegebene Ziele Grenzen gezogen sind, dann können die rein rationalen Gesichtspunkte auch nicht der alleinige Maßstab für die Beurteilung der Gewerbesteuer sein. Es muß dann vielmehr zunächst gefragt werden, wie die Gewerbesteuer als Bestandteil

1) Organische Steuerreform, Bericht des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Bonn 1953, S.15

eines aus politischen Gründen notwendigen Gemeindesteuersystems zu beurteilen ist.

Ob das Äquivalenzprinzip die Beibehaltung der Gewerbesteuer als Gemeindesteuer zu begründen vermag, hängt davon ab, wie man dieses Prinzip definiert. Wegen der nicht einheitlichen Vorstellungen über den Begriffsinhalt soll daher das Prinzip von Leistung und Gegenleistung zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer als Gemeindesteuer nicht herangezogen werden. Wir wollen uns hier auf die Prüfung der Frage beschränken, ob die Gewerbesteuer den besonderen Grundsätzen der Gemeindebesteuerung entspricht. Das Studium dieser Grundsätze führt zu dem Ergebnis, daß die Gewerbesteuer als Gemeindesteuer geeignet ist, da

- a) sich die Besteuerungsgrundlage der Gewerbesteuer (= Gewerbebetrieb) auf die Einheit der Gemeinde zurückführen läßt und
- b) ein Zusammenhang zwischen Gemeindeausgaben und den sie verursachenden Gewerbebetrieben gegeben und eindeutig bestimmbar ist.

Die Gewerbesteuer hat allerdings den Mangel, daß sie eine große Streuung des örtlichen Aufkommens aufweist. Für Rudlof und Albers war dieser Mangel Grund genug, um für eine Abschaffung der Gewerbesteuer als Gemeindesteuer einzutreten. Auch Stucken maß dem Gesichtspunkt des örtlichen Aufkommens entscheidende Bedeutung bei.

Ich kann diesen Auffassungen nicht vorbehaltlos zustimmen und in einer möglichst geringen Streuung der einzelnen Steuern nicht den wichtigsten Grundsatz der Gemeindebesteuerung sehen. Die außerordentlich große und nur darum so bedenkliche Streuung der Gewerbesteuer scheint mir zudem in erster Linie ein Problem der Höhe des heutigen Gewerbesteueraufkommens zu sein. Man sollte darüber hinaus den Blick nicht so sehr auf die örtliche Streuung der einzelnen Gemeindesteuern richten, sondern mehr darauf achten, daß das Gemeindesteuersystem als Ganzes sich aus

einer Kombination von Steuern zusammensetzt, die eine befriedigende Berücksichtigung des Gesichtspunktes des örtlichen Aufkommens zuläßt.

Zusammenfassend läßt sich also sagen, daß die große Streuung ihres örtlichen Aufkommens zwar einen Abbau, aber nicht die Abschaffung der Gewerbesteuer rechtfertigt und daß diese im übrigen, nachdem sie wesentlichen Grundsätzen der Gemeindebesteuerung entspricht, als eine typische Gemeindesteuer und damit als ein sinnvolles Glied eines Gemeindesteuersystems anzusehen ist.

Eine Abschaffung der Gewerbesteuer ist auch aus fiskalischen Gründen nicht zu befürworten. Bei dem jetzigen Gewicht der Gewerbesteuer würde ihre Abschaffung eine große Lücke im Gesamtsteueraufkommen hinterlassen, die nur durch eine entsprechend stärkere Anspannung anderer Steuern, insbesondere der Einkommensbesteuerung, geschlossen werden könnte. Eine solche Lösung ist aber wegen der damit verbundenen ungünstigen Wirkungen als nachteiliger anzusehen als die Beibehaltung der Gewerbesteuer, "denn so ideal die Einkommensteuer auf den ersten Blick erscheint, so sind die mit ihrer Überspannung verbundenen Gefahren zu bekannt, als daß sie hier einer längeren Darlegung bedürften."¹⁾

12. Vorschläge, die auf einen Abbau der Gewerbesteuer gerichtet sind-----

Statistiken²⁾ über die Entwicklung des Aufkommens der einzelnen Gemeindesteuern verdeutlichen, daß die in vielen Vorschlägen erhobene Forderung, die Gewerbesteuer abzubauen, einer ernsthaften Prüfung wert ist. Das Gewerbesteueraufkommen ist, wie schon früher ausgeführt, als Folge des wirtschaftlichen Aufschwungs in der Bundesrepublik von 1,3 Milliarden DM im Jahre 1950 auf rd. 8,77 Milliarden DM im

1) Bickel, Wilhelm: Ertragsteuern, Artikel in Handbuch der Finanzwissenschaft 1956 2.Bd., S.425

2) Vgl. Tabelle Nr. 4, S.142

Jahre 1962 angestiegen. Während 1950 die Einnahmen aus der Gewerbesteuer noch knapp die Hälfte der Gesamtsteuereinnahmen der Gemeinden ausmachten, beträgt heute ihr Anteil nahe 80 %. Im gleichen Zeitraum ist bei den übrigen Gemeindesteuern und hier besonders bei der Grundsteuer nur ein relativ bescheidener Aufkommenszuwachs festzustellen. Die Verschiebungen, die sich damit im Verhältnis des Aufkommens der Gewerbesteuer zu dem der anderen Gemeindesteuern während des letzten Jahrzehnts ergeben haben, werden als sichtbarer Ausdruck von Strukturverzerrungen angesehen, die sich im Laufe der Jahre im Gemeindesteuersystem herausgebildet haben.

Die Entwicklung der Gewerbesteuer zu der heute beherrschenden Stellung im Kommunalsteuersystem ist die Hauptursache

- a) für die starken Steuerkraftunterschiede zwischen steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden,
- b) für die starke Konjunktorempfindlichkeit des Gemeindesteuersystems.

Die weitgehende Beseitigung dieser Mängel des Gemeindesteuersystems erfordert es, daß der Anteil der Gewerbesteuer an den Gemeindesteuereinnahmen zugunsten eines stärkeren Gewichts der anderen Gemeindesteuern reduziert wird.

Zu den Forderungen über den Abbau der Gewerbesteuer ist jedoch grundsätzlich zu bemerken, daß nicht in erster Linie die absolute Höhe des Gewerbesteueraufkommens, sondern vor allem das Verhältnis zu dem Aufkommen der übrigen Gemeindesteuern Ansatzpunkt für die zu treffenden Maßnahmen sein muß. Die Wiederherstellung einer als vertretbar empfundenen Relation zwischen dem Gewerbesteueraufkommen und dem Aufkommen der Grundsteuer könnte danach nicht nur durch eine Senkung der Gewerbesteuer, sondern auch durch eine Erhöhung der Grundsteuer bzw. durch eine Kombination beider Maßnahmen erreicht werden.

Es soll an dieser Stelle auf die im einzelnen durch-

zuführenden Maßnahmen noch nicht eingegangen werden. Allerdings ist bereits darauf hinzuweisen, daß die verschiedentlich erhobene Forderung, das Verhältnis zwischen Gewerbe- und Grundsteueraufkommen müsse auf den Stand der zwanziger Jahre (etwa 1 : 1) zurückgeführt werden, die Tatsache außer Acht läßt, daß inzwischen wesentliche Strukturwandlungen des Wirtschaftslebens eingetreten sind, die eine solche Forderung nicht mehr zeitgemäß erscheinen lassen.¹⁾

13. Vorschläge, die eine Änderung gewisser Bestimmungen des Gewerbesteuergesetzes beinhalten

Das Gewerbesteuergesetz enthält eine Reihe von Bestimmungen, die sich mit dem Objektsteuercharakter der Gewerbebesteuer grundsätzlich nicht vereinbaren lassen. Bräuer²⁾ hatte bereits in den zwanziger Jahren auf die zunehmend subjektive Gestaltung der Gewerbebesteuer hingewiesen. In der jüngeren Diskussion über eine Reform der Gewerbebesteuer hat besonders Horster auf diese Tatsache aufmerksam gemacht und eine Reobjektivierung der Gewerbebesteuer gefordert. Alle Bestimmungen, die auf eine Berücksichtigung subjektiver Merkmale hinauslaufen, sollen nach Horster aus dem Gewerbesteuergesetz entfernt werden.

Eine Durchbrechung des Objektsteuerprinzips sieht er

- a) in der unterschiedlichen Behandlung zwischen Gewerbebetrieben, die von natürlichen und solchen, die von juristischen Personen betrieben werden, hinsichtlich der Anwendung verschiedener Steuermeßzahlen,
- b) in der Staffelung der Steuermeßzahlen nach der Höhe des Gewerbesteuerertrages,
- c) in der Zulassung von Freibeträgen.

Mit der Reobjektivierung der Gewerbebesteuer will Horster im Ergebnis eine völlige Gleichstellung aller

1) Vgl. Zur gegenwärtigen Problematik der Gemeindefinanzen, a.a.O., S.24

2) Bräuer, Karl: Ertragsteuern, Artikel in Handbuch der Finanzwissenschaft 1927, 2. Bd., S.35

Unternehmungen unabhängig von dem Unternehmer, "sei es nun eine natürliche Person, Personengesellschaft oder aber juristische Person"¹⁾, erreichen.

Horster übersieht aber dabei, daß die von ihm kritisierten Bestimmungen gerade in erster Linie dem Zweck dienen, eine annähernd gleiche steuerliche Belastung der Personenunternehmen im Verhältnis zu den Körperschaftlichen Unternehmen herbeizuführen, die ansonsten nicht gegeben wäre, da zwar die juristischen Personen die Gehälter der leitenden Personen zum Abzug bringen können, dies aber im Hinblick auf den Unternehmerlohn, der den Inhabern von Einzelfirmen und Personengesellschaften zuzurechnen ist, nicht zulässig ist.²⁾ Die Beseitigung dieser Bestimmungen aus dem Gewerbesteuergesetz würde also nicht, wie Horster glaubt, eine völlige Gleichstellung der Unternehmungen, sondern im Gegenteil als Folge der Nichtabzugsfähigkeit des Unternehmerlohnes eine zusätzliche und daher unterschiedliche Belastung der Personalunternehmen im Verhältnis zu den Körperschaftlichen Unternehmen bewirken. Flume meint deshalb sogar, daß gerade der Charakter der Gewerbesteuer als einer Realsteuer angemessene Freibeträge erfordere, "ganz im Gegenteil zu dem vielfachen Gerede, daß durch die Freibeträge der Charakter der Gewerbesteuer als einer Realsteuer 'verfälscht' werde."³⁾

Es gilt allerdings auch zu beachten, daß die Festsetzung angemessener Freibeträge bei der Gewerbesteuer ein für die Beseitigung der Strukturmängel des Gemeindesteuersystems bedeutsames Problem darstellt. Die in den letzten Jahren vorgenommenen Erhöhungen der Freibeträge bei der Gewerbeertrag-

1) Horster, Robert: a.a.O., S.94

2) Vgl. Zur gegenwärtigen Problematik der Gemeindefinanzen, a.a.O., S.24

3) Flume, Werner: Die Kommunalsteuerreform muß Vorrang haben, a.a.O., S.13

steuer haben eine große Zahl der kleineren Gewerbebetriebe fast völlig von der Gewerbesteuer freigestellt und damit zu größeren Steuerausfällen geführt, durch die die finanzielle Lage besonders der kleineren Gemeinden, in denen meist nur kleine Gewerbebetriebe bestehen, erheblich erschwert wurde. Generell läßt sich sagen, daß die Erhöhungen der Gewerbesteuerfreibeträge eine weitere Verschärfung der Steuerkraftunterschiede zwischen steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden bewirkt haben. Die im Rahmen einer Reform des Gemeindesteuersystems dringend anzustrebende gleichmäßigere Verteilung der Steuereinnahmen auf die Gemeinden läßt sich daher mit der Forderung Flumes, auf dem Wege der Erhöhung der Freibeträge bei der Gewerbesteuer sei fortzuschreiten¹⁾, nicht vereinbaren.

2. Lohnsummensteuer

Die Gemeinden haben seit der Realsteuerreform von 1936 die Möglichkeit, neben dem Gewerbeertrag und Gewerbekapital die Lohnsumme der Betriebe als Bemessungsgrundlage für die Gewerbebesteuerung zu wählen. Die Lohnsummensteuer zählt heute zu den umstrittensten Gemeindesteuern. Eine kurze Darstellung ihrer geschichtlichen Entwicklung und ihrer heutigen fiskalischen Bedeutung wird die Beurteilung dieser Steuer erleichtern und zum Teil schon erklären, warum in verschiedenen Vorschlägen zur Gemeindesteuerreform ihre Abschaffung gefordert wird.

21. Geschichtliche Entwicklung und heutige fiskalische Bedeutung der Lohnsummensteuer

Die Anfänge der Lohnsummensteuer gehen zurück auf das preußische Kommunalabgabengesetz von 1893, durch das den Gemeinden das Recht eingeräumt wurde, "besondere" Gewerbesteuern einzuführen. Als Bemessungsgrundlage dieser "besonderen" Gewerbesteuern waren im Gesetz neben dem Ertrag und dem Anlage- und

1) Vgl. Flume, Werner: Die Kommunalsteuerreform muß Vorrang haben, a.a.O., S.13

Betriebskapital "sonstige Merkmale für den Umfang des Betriebes"¹⁾ zugelassen. Die preußischen Gemeinden haben allerdings, wie Rath²⁾ festgestellt hat, während der ersten dreißig Jahre der Geltung des Gesetzes die Lohnsumme kaum als ein "sonstiges Merkmal" für die Besteuerung der Gewerbebetriebe angesehen. Im rheinisch-westfälischen Industriegebiet sei die Lohnsummensteuer um das Jahr 1921 noch unbekannt gewesen.

Von Anfang an wurde indessen die Zahl der in den Betrieben beschäftigten Personen als "sonstiges Merkmal" der Gewerbebesteuerung zugrunde gelegt. Zur Einführung solcher Gewerbesteuer kam es besonders in den rheinischen Industriegemeinden, die sich auf diese Weise einen Ausgleich für die vermehrten Ausgaben, die durch den ständigen Zustrom von Arbeitskräften in die Industriezentren verursacht waren, verschaffen wollten. Die fortschreitende Inflation in den Jahren 1922/23 war für die Gemeinden dann der zwingende Anlaß, anstelle des starren Merkmals der Beschäftigtenzahl die der Entwicklung des Geldwertes in etwa automatisch folgende Lohnsumme als Bemessungsgrundlage zu verwenden.

Zur Einführung der Lohnsummensteuer kam es überall dort, wo die Gewerbesteuer den Boden vorbereitet hatte³⁾. Die Neuordnung der Gewerbebesteuerung in Preußen, nach der die Lohnsumme alternativ zum Gewerbetriebskapital als Bemessungsgrundlage herangezogen werden konnte, hat dann noch dazu beigetragen, daß die Lohnsummensteuer am Ende der Inflation in fast allen preußischen Industriegemeinden eingeführt war. Rath⁴⁾ hat also nicht ganz Unrecht, wenn er die Lohnsummensteuer als ein "Kind der Inflation" bezeichnet.

1) § 29 Preußisches Kommunalabgabengesetz von 1893

2) Rath, K.W.: Die Gewerbelohnsummensteuer, Stuttgart 1956, S.2

3) Ebenda, S.4

4) Ebenda, S.4

In der Realsteuerreform von 1936 berücksichtigte man schließlich die Tatsache, "daß sich die Lohnsummensteuer aus einer 'Notmaßnahme' zu einer Dauer-einrichtung durchgesetzt hatte".¹⁾ Die Übernahme der preußischen Regelung in das vereinheitlichte Gewerbesteuerrecht machte die Lohnsummensteuer allen Gemeinden des Reichsgebietes zugänglich. Die Lohnsumme war nunmehr auch in § 6 GewStG als zusätzliche Besteuerungsgrundlage neben dem Gewerbeertrag und Gewerbekapital ausdrücklich anerkannt; diese Regelung besteht noch heute.

Der Gesetzgeber hat die Lohnsummensteuer stets als eine zusätzliche Gewerbesteuer angesehen, die "nur ausnahmsweise beim Vorliegen besonderer Verhältnisse"²⁾ erhoben werden sollte. Der subsidiäre Charakter dieser Steuer kommt auch darin zum Ausdruck, daß ihre Einführung an die ausdrückliche Genehmigung der Landesregierung gebunden ist.³⁾

Von den 24 142 Gemeinden, die das Gewerbe besteuerten, erhoben im Kalenderjahr 1960⁴⁾ lediglich 1 088 Gemeinden die Lohnsummensteuer, davon 520 in Rheinland-Pfalz, 316 in Nordrhein-Westfalen, 160 in Hessen und 77 in Niedersachsen. Den weitaus größten Anteil am Gesamtaufkommen der Lohnsummensteuer (597,8 Millionen DM) hatte Nordrhein-Westfalen mit einem Aufkommen von 405,5 Millionen DM. In den übrigen Ländern dagegen hatte die Lohnsummensteuer vergleichsweise nur eine geringe fiskalische Bedeutung.

Ein Blick auf die statistische Tabelle⁵⁾ zeigt ferner, daß die Lohnsummensteuer vorwiegend in den kreisfreien und kreisangehörigen Städten mit mehr als 20 000 Einwohner erhoben wird.

1) Rath, K.W.: Die Gewerbelohnsummensteuer, a.a.O., S.4

2) Ebenda, S.11

3) Vgl. § 6 Abs. 2 GewStG.

4) Vgl. Finanzen und Steuern, Reihe 9: Realsteuern
Kalenderjahr 1960, Stuttgart und Mainz 1961, Nr.2
S.9

5) Vgl. Tabelle Nr. 5, S.143

Die besondere Bedeutung, die die Lohnsummensteuer nach dem Kriege in Nordrhein-Westfalen gewonnen hat, ist vor allem die Folge wirtschaftspolitischer Maßnahmen gewesen. Der Preisstopp im Bergbau und nicht zuletzt die Bestimmungen des inzwischen außer Kraft gesetzten Investitionshilfegesetzes¹⁾ hatten in den Bergbauunternehmen zunächst keine steuerpflichtigen Gewinne entstehen lassen, so daß in den typischen Bergbaugemeinden kaum Gewerbesteuer vom Gewerbeertrag gezahlt wurde. Die zusätzliche Bemessung der Gewerbesteuer nach der Lohnsumme erschien diesen Gemeinden daher als der gegebene Weg, die Bergbauunternehmen in nennenswertem Umfang zu den Gemeindelasten heranziehen zu können. Ein Verzicht auf die Lohnsummensteuer hätte, wie Andreae²⁾ bemerkt, bedeutet, daß die übrigen gewerbesteuerpflichtigen Betriebe allein die Gemeindelasten zu tragen gehabt hätten, "was wahrscheinlich zu außerordentlich hohen Hebesätzen in bestimmten Gemeinden geführt hätte."

Aber auch in Nordrhein-Westfalen ist von Anfang an der hilfsweise und subsidiäre Charakter der Lohnsummensteuer besonders betont worden.³⁾

1) Vgl. § 36 des Gesetzes über die Investitionshilfe der gewerblichen Wirtschaft

2) Andreae, C.A.: Abschaffung der Lohnsummensteuer?, in Finanzarchiv 1957/58 Band 18, S.466

3) Vgl. Rd.Erlaß d. Innenministers III B 4/130 und des Finanzministers Kom F Tgb. Nr.273991 vom 16.2.1949. In diesem Erlaß zur Neueinführung der Gewerbelohnsummensteuer heißt es:

"Bevor die Gemeinden die Neueinführung der Lohnsummensteuer beschließen, wird jedoch von ihnen erwartet, daß sie nicht nur die Auswirkungen der neuen Lohnsummensteuer auf ihre gemeindliche Haushaltswirtschaft, sondern auch auf alle Steuerpflichtigen gewissenhaft prüfen und daß sie nur dann zur zusätzlichen Besteuerung der Lohnsumme übergehen werden, wenn sich größere Betriebe in ihrem Besitz befinden, die infolge ihrer großen Arbeitnehmerzahl für die Gemeinde erhebliche Lasten verursachen, deren Deckung infolge Rückgangs des betrieblichen Gewerbeertrags und Kapitals mit der Gewerbeertrag- und Kapitalsteuer allein nicht mehr hinreichend erfolgt."

22. Die Versuche zur Rechtfertigung der Lohnsummensteuer als Gemeindesteuer

Für die Einführung der Lohnsummensteuer waren, das wurde bei der Darstellung ihrer geschichtlichen Entwicklung deutlich, ausschließlich fiskalische Überlegungen maßgebend. An Versuchen, die Lohnsummensteuer theoretisch zu begründen und sie als ein notwendiges Glied des Gemeindesteuersystems erscheinen zu lassen, hat es indessen nicht gefehlt.

221. Das Äquivalenzprinzip und das Prinzip der Vorbelastung fundierter Einkommen

Es erübrigt sich, an dieser Stelle auf die grundsätzliche Problematik der Anwendung der vorgenannten Prinzipien auf Gemeindesteuern einzugehen, da diese schon bei der Besprechung der Gewerbesteuer vom Ertrag und Kapital behandelt wurde. Das dort über die Bedeutung der beiden Prinzipien für die theoretische Rechtfertigung der Gewerbesteuer Gesagte gilt auch in bezug auf die Lohnsummensteuer. Allerdings ist zu bemerken, daß sowohl das Prinzip der Vorbelastung fundierten Einkommens als auch das Äquivalenzprinzip für die Begründung der Lohnsummensteuer offensichtlich noch weniger geeignet sind als zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer vom Ertrag und Kapital.

Das Prinzip der Vorbelastung fundierten Einkommens ist überhaupt nicht anwendbar, da die Lohnsummensteuer nicht die Besteuerung der (fundierten) Einkünfte aus Gewerbebetrieb zum Gegenstand hat. Die Besteuerung der Lohnsumme kann man jedoch kaum als eine Vorbelastung fundierten Einkommens ansehen, wenn man nicht, wie Rath¹⁾ feststellt, zu wissenschaftlich längst widerlegten Theorien zurückkehren und der Lohnsummensteuer etwa die Funktion der Besteuerung eines "Lohnfonds, von dem dann zudem noch bewiesen werden müßte, daß er 'fundiert' sei", beilegen will.

1) Rath, K.W.: Die Gewerbelohnsummensteuer, a.a.O., S.82

In der Literatur hat man sich zur Rechtfertigung der Lohnsummensteuer auch weniger auf das Prinzip der Vorbelastung fundierten Einkommens als auf das Äquivalenzprinzip berufen. Der Gesetzgeber hat 1936 die Zulassung der Lohnsumme als zusätzliche Bemessungsgrundlage neben dem Gewerbeertrag und -kapital u.a. damit begründet, daß bei der Lohnsummensteuer der Grundgedanke der Gewerbebesteuer, der Gemeinde einen Ausgleich für die Lasten zu bieten, die ihr die Betriebe verursachen, am reinsten verwirklicht werde. Diese Begründung fußt offenbar auf der Überzeugung, daß zwischen der Zahl der in den Betrieben beschäftigten Arbeitskräfte und den Gemeindelasten ein enger Zusammenhang besteht, der es rechtfertigt, die Lohnsumme der Betriebe als eine sinnvolle Bemessungsgrundlage der Gewerbebesteuerung anzusehen.

Die höchst unterschiedliche Zusammensetzung der Belegschaften in den Betrieben der einzelnen Wirtschaftszweige hinsichtlich der Qualifikation der Beschäftigten und so auch hinsichtlich ihrer Vergütung läßt es zunächst als ein äußerst grobes Verfahren erscheinen, die Höhe der Lohnsumme der Betriebe gewissermaßen als ein verfeinertes Merkmal für die Zahl der in den Betrieben Beschäftigten anzunehmen. Aber auch die Zahl der Arbeitskräfte kann man allenfalls als ein - wenn auch nur unvollkommenes - Merkmal für die Größe der Betriebe, aber gewiß nicht als ein Maßstab für die Lasten anerkennen, die die Gewerbebetriebe den Gemeinden verursachen. Wie vom Institut "Finanzen und Steuern"¹⁾ festgestellt wurde, hängt das Ausmaß der Belastung der Gemeinde durch die Betriebe mehr von dem Umfang der Mechanisierung der Betriebe als von der Zahl der Arbeitnehmer ab.

Man wird den Vertretern der Auffassung, die Lohnsummensteuer sei mit dem Äquivalenzprinzip zu recht-

1) Vgl. Reform der Gewerbebesteuer, zweiter Teil: Lohnsummensteuer, Schriftenreihe des Instituts "Finanzen und Steuern", Heft 36, Band 2, S.17

fertigen, auch eher gerecht, wenn man unterstellt, daß diese weniger die Betriebe selbst als vielmehr die in den Betrieben beschäftigten Arbeitnehmer als Verursacher gemeindlicher Lasten im Auge haben. Entsprechend dem Grundsatz der Gemeindebesteuerung, daß die Empfänger gemeindlicher Leistungen auch die Steuerzahler der Gemeinden sein sollen, sind aber die durch die Arbeitnehmer unmittelbar verursachten Gemeindelasten auch diesen in ihrer Eigenschaft als Gemeindebürger direkt zuzurechnen. Die stellvertretende Belastung der Gewerbebetriebe in Form der Lohnsummensteuer ist jedenfalls mit dem Äquivalenzprinzip nicht zu begründen.

226. Die Lohnsummensteuer als Sollertragsteuer

Das Eintreten einiger Autoren für die Beibehaltung der Lohnsummensteuer als Gemeindesteuer gründet sich auf deren Auffassung, daß die Lohnsummensteuer als ein notwendiges Glied einer auf dem Sollertragsprinzip aufgebauten Gewerbebesteuerung zu betrachten sei. Die Bemühungen, die Ertragsbesteuerung nach dem Sollertragsprinzip zu gestalten, gehen meines Wissens auf Wilhelm Andreae zurück. Den wesentlichen Sinn der Ertragsbesteuerung hat Wilhelm Andreae darin gesehen, "daß sie im Gegensatz zur Einkommensteuer nicht den tatsächlich erzielten Ertrag, der realiter ein Einkommensbestandteil gleicher Größe ist, zu erfassen sucht, vielmehr einen nach rein volkswirtschaftlichen Gesichtspunkten und Rücksichten zu erwartenden bzw. auch zu normierenden Ertrag der betreffenden Quelle belastet."¹⁾ Die Bemessung der Gewerbebesteuerung nach normierten Sollerträgen schien ihm ein wirkungsvolles Mittel der Wirtschaftspolitik zu sein, die unrentablen Betriebe infolge ihrer vergleichsweise höheren Gewerbebesteuerbelastung zu größeren produktiven Leistungen zu veranlassen und durch eine differenzierte Festsetzung der Sollerträge

1) Andreae, Wilhelm: Die Zukunft der Ertragbesteuerung unter wirtschaftspolitischem Gesichtspunkt, in Festgabe für Georg v. Schanz zum 75. Geburtstag, Bd. 2, S.353

in den einzelnen Wirtschaftszweigen eine staatliche Kapitallenkung nach volkswirtschaftlichen Gesichtspunkten vorzunehmen.

Die Grundgedanken Wilhelm Andreaes über die Aufgabe der Ertragsteuern in einem Gesamtsteuersystem sind vor allem von C. A. Andreae übernommen und fortentwickelt und in der jüngeren Diskussion über die heutige Stellung der Lohnsummensteuer im Gemeindesteuersystem vertreten worden. Der Argumentation C.A. Andreaes hat sich auch Horster angeschlossen. Eine eingehende kritische Würdigung des Sollertragsprinzips in seiner Bedeutung für eine sinnvolle Gestaltung der Ertragsbesteuerung würde über den Rahmen dieser Arbeit hinausgehen. Auch die im einzelnen von C.A. Andreae zu diesem Problemkreis vertretenen Ansichten sollen nicht kommentiert werden.

Für die Zwecke dieser Untersuchung kann ich mich auf einige wesentliche Bemerkungen beschränken. Ich meine, daß die genannten Autoren bei ihrem Versuch, die heutige Lohnsummensteuer als Sollertragsteuer zu definieren und zu rechtfertigen, nicht genügend auf den Unterschied geachtet haben, der zu machen ist zwischen dem, was heute ist und dem, was sein sollte. Wie schon Bickel einräumte, steht es Wilhelm Andreae (und auch nach ihm C.A. Andreae und Horster) frei, "den Ertragsteuern die Aufgabe der Besteuerung von Sollerträgen zuzuweisen."¹⁾

Nur ist zu beachten und für ihre heutige Beurteilung einzig wesentlich, daß die Ertragsteuern - die Lohnsummensteuer eingeschlossen - niemals die Besteuerung von Sollerträgen zum Ziele hatten. Wenn die Ertragsteuern vielfach nach fiktiven und durchschnittlichen Erträgen bemessen wurden, geschah dies nicht, weil man grundsätzlich Sollerträge besteuern wollte, sondern weil die Steuertechnik mangelhaft war.²⁾

1) Bickel, Wilhelm: Ertragsteuern, a.a.O., S.425

2) Ebenda, S.425

Es ist aus diesem Grund auch nicht zulässig, die Lohnsummensteuer, so wie sie heute ausgestaltet ist, als eine Sollertragsteuer zu definieren und zu versuchen, sie als einen notwendigen Bestandteil einer nach dem Sollertragsprinzip aufgebauten Gewerbebesteuerung erscheinen zu lassen.

Von dieser Feststellung völlig unberührt bleibt die Frage nach der grundsätzlich wünschenswerten Gestaltung der Ertragsteuern, die Frage also, ob es aus steuersystematischen wie aus wirtschaftspolitischen Gründen unter Umständen sinnvoll wäre, die Ertragsteuern nach dem Sollertragsprinzip umzugestalten und sie künftig nach normierten Sollerträgen zu bemessen.

2.3. Die Lohnsummensteuer als krisenfeste Steuer

Das Argument, die Lohnsummensteuer sei wegen ihrer Krisenfestigkeit als Gemeindesteuer besonders geeignet, diene u.a. als offizielle Begründung für die Zulassung der Lohnsumme als zusätzliche Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer im Gewerbesteuer-gesetz von 1936.

Der Gesichtspunkt der Krisenfestigkeit wird heute vor allem aus der kommunalen Praxis als Rechtfertigung für die Beibehaltung der Lohnsummensteuer angeführt. Auch Willeke¹⁾ sieht in der Gewerbelohnsummensteuer einen Faktor größerer Konstanz, da sie den Gemeinden auch dann eine Gegenleistung biete, wenn die betreffenden Betriebe wenig oder gar keinen Ertrag haben.

Wenn auch Wirtschaftskrisen mit einem mehr oder weniger hohen Maß an Arbeitslosigkeit verbunden zu sein pflegen und so stets zu einem Absinken des Lohnsummensteueraufkommens führen werden, so steht doch fest, daß im Verhältnis zum Gewerbeertrag die Lohnsumme der Betriebe die wesentlich konjunkturunempfindlichere Bemessungsgrundlage der Gewerbebe-

1) Willeke, Fr. W.: a.a.O., S.58

steuerung darstellt. Die Annahme ist zudem berechtigt, daß die Betriebe auch in wirtschaftlich schwierigen Zeiten bestrebt sein werden, ihren festen Arbeiterstamm so lange wie möglich zu halten.

Fraglich ist allerdings, ob die Gemeinden ihren eigenen Interessen dienen, wenn sie aus rein fiskalischen Überlegungen die wirtschaftliche Lage der in ihrem Bereich gelegenen Betriebe zusätzlich erschweren und mit der Erhebung der Lohnsummensteuer gleichzeitig ihre eigene Wirtschaftskraft schwächen.¹⁾ Daneben gilt es zu bedenken, daß die Lohnsummensteuer in ertraglosen Unternehmen aus der Substanz zu entrichten ist und so krisenverschärfend wirken kann.

Die Begründung der Lohnsummensteuer als einer krisensicheren Einnahme der Gemeinden ist also nur mit einigen Vorbehalten aufrechtzuerhalten und reicht für sich allein nicht aus, die Beibehaltung der Lohnsummensteuer als Glied des Gemeindesteuersystems zu rechtfertigen.

23. Argumente, die für die Abschaffung der Lohnsummensteuer sprechen

231. Verstoß gegen die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Wenn die Lohnsummensteuer nach dem Gesetz auch grundsätzlich in jeder Gemeinde des Bundesgebietes eingeführt werden kann, so ist sie material doch keine allgemeine Steuer. Im Jahre 1960 erhoben, wie bereits ausgeführt, von den 24 142 Gemeinden, die das Gewerbe besteuerten, lediglich 1 088 Gemeinden die Lohnsummensteuer. Diese Verletzung des Allgemeinheitsgrundsatzes bewirkt zugleich eine nicht zu rechtfertigende Ungleichmäßigkeit der Besteuerung.

Vergleiche zwischen Gemeinden mit und ohne Lohnsummenbesteuerung haben ergeben, daß die Gesamtbelastung sowohl absolut als auch relativ dort höher ist, wo zusätzlich zu der Steuer nach Ertrag und Kapital

1) Vgl. Kröll, Otto: a.a.O., S.92

noch die Lohnsummensteuer erhoben wird.¹⁾

Die Lohnsummensteuer führt daneben auch innerhalb der Gemeinden, in denen sie erhoben wird, zu einer ungleichmäßigen Belastung der Unternehmungen. Eine von Rath²⁾ aufgestellte Zahlentabelle veranschaulicht, daß die Lohnsummensteuer die arbeitsintensiven Betriebe gegenüber den kapital- und umsatzintensiven Betrieben erheblich stärker belastet und bei abnehmendem Ertrag "einen Grad der Anspannung erreicht, der konfiskatorischen Charakter hat."³⁾

232. Sozial- und beschäftigungspolitische Auswirkungen der Lohnsummensteuer

Für eine Abschaffung der Lohnsummensteuer sprechen auch sozial- und beschäftigungspolitische Überlegungen. Die Besteuerung der Lohnsumme wird das Bestreben der Unternehmer fördern, die Lohnsumme ihrer Betriebe so niedrig wie möglich zu halten, sei es auf Kosten der Zahl der Arbeitsplätze oder durch Niedrighalten der Löhne selbst. Die Unternehmer werden sich also veranlaßt sehen, Lohnerhöhungen aus rein steuerlichen Gründen zu erschweren und zudem weniger daran interessiert sein, ihren Arbeiterstamm über wirtschaftlich schwierige Zeiten bzw. über saisonale Schwankungen hinweg zu halten.

Der Wissenschaftliche Beirat⁴⁾ führte als Argument gegen die Beibehaltung der Lohnsummensteuer außerdem an, daß diese, indem sie eine Tendenz zur Kapitalintensivierung auslöse, in unerwünschter Weise den volkswirtschaftlichen Kapitalbedarf steigern.

1) Vgl. Kröll, Otto: a.a.O., S.90

2) Vgl. Rath, K.W.: Die Gewerbelohnsummensteuer, a.a.O., S.77

Vgl. Tabelle Nr.6, S.144

3) Ebenda, S.80

4) Organische Steuerreform, Bericht des Wissenschaftlichen Beirats beim BdF, a.a.O., S.52

Zusammenfassend läßt sich sagen, daß sich die Lohnsummensteuer in Zeiten, die durch außergewöhnliche wirtschaftliche Situationen gekennzeichnet waren (Inflation, Nachkriegsjahre), als eine sofort greifbare und zudem ergiebige Gemeindesteuer erwiesen und so auch durchaus bewährt hat.

Die meines Erachtens wenig überzeugenden Versuche einer Begründung der Lohnsummensteuer als sinnvollen oder gar notwendigen Bestandteil der Gewerbebesteuerung und die darüber hinaus dieser Steuer anhaftenden Mängel gestatten es jedoch nicht, für eine Beibehaltung der Lohnsumme als zusätzliche Bemessungsgrundlage der Gewbesteuer einzutreten. Der von verschiedenen Seiten erhobenen Forderung nach Abschaffung der Lohnsummensteuer ist deshalb zuzustimmen.

3. Die Grundsteuer

Die Erörterungen über eine im Rahmen der Neuordnung des Gemeindesteuersystems durchzuführende Reform der Grundsteuer nehmen in fast allen Vorschlägen zur Gemeindesteuerreform einen breiten Raum ein.

Eine kurze Darstellung der gesetzlichen Grundlagen dieser Gemeindesteuer wird das Verständnis der zur Diskussion gestellten Reformmaßnahmen erleichtern.

31. Die gesetzlichen Grundlagen der Grundsteuer

Das gegenwärtig geltende Grundsteuerrecht, das auf dem Grundsteuergesetz vom 10. 8. 1951 basiert, sieht eine Besteuerung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe (Grundsteuer A) und der nichtlandwirtschaftlichen bebauten und unbebauten Grundstücke (Grundsteuer B) vor. Für die Bemessung der Steuer ist gemäß § 10 GrStG der Einheitswert maßgebend, der nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes für den jeweiligen Steuergegenstand festgestellt worden ist.

Als Einheitswert für die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gilt der Ertragswert, der sich rechnerisch als das Achtzehnfache des Reinertrages

ergibt, den der Betrieb im Durchschnitt der Jahre nachhaltig erbringen kann (§ 31 Abs.2 BewG). Zur Feststellung des Ertragswertes für den einzelnen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb hat die Finanzverwaltung ein besonderes Bewertungsverfahren entwickelt, das in den §§ 34 ff BewG gesetzlich fixiert ist. Auf Einzelheiten dieses Verfahrens ist an dieser Stelle nicht einzugehen.

Bei den zur Grundsteuer B herangezogenen nichtlandwirtschaftlichen bebauten und unbebauten Grundstücken dient als Einheitswert der gemeine Wert für unbebaute Grundstücke, Geschäftsgrundstücke und Einfamilien-Wohnhäuser) bzw. ein Vielfaches der Jahresrohmiete (für Mietwohngrundstücke und gemischt-genutzte Grundstücke).

Die auf Grund des Bundesbaugesetzes vom 23.6.1960 neu eingeführte Grundsteuer C, die in einer erhöhten Besteuerung unbebauter baureifer Grundstücke besteht, soll hier nur erwähnt, aber nicht näher behandelt werden. Die Grundsteuer C ist keine Finanzsteuer, sondern hat eine ausschließlich ordnungspolitische Funktion. Sie soll neben anderen Maßnahmen, die in diesem Zusammenhang nicht interessieren, zusätzlich dazu beitragen, daß unbebaute baureife Grundstücke dem Baumarkt zugeführt werden, sofern die Eigentümer diese Grundstücke nicht selbst bebauen wollen. Diese sogenannte Baulandsteuer ist seit ihrer Einführung umstritten. Es läßt sich heute bereits feststellen, daß sie die in sie gesetzten Erwartungen nicht erfüllt und nicht zu der gewünschten Ordnung auf dem Baumarkt geführt hat.

32. Zur Forderung nach Abschaffung der Grundsteuer

Der Bund der Steuerzahler hat die Abschaffung der Grundsteuer gefordert. Wie die Gewerbesteuer, so sei auch die Grundsteuer "ein Überbleibsel des alten Ertragsteuersystems, das in unser heutiges Steuersystem nicht mehr paßt."¹⁾

1) Bund der Steuerzahler: Steuersenkung und Finanzreform, a.a.O., S.21

Für die Grundsteuer gilt das zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer bereits Gesagte. Die Frage ihrer Beibehaltung oder Abschaffung kann nicht nur nach rein rationalen Gesichtspunkten des Gesamtsteuersystems entschieden werden. Die Tatsache eines aus politischen Gründen notwendigen Gemeindesteuersystems erfordert vielmehr, zunächst zu prüfen, ob die Grundsteuer als eine geeignete Gemeindesteuer anzusehen ist.

Die Grundsteuer entspricht allen Anforderungen, die an eine Gemeindesteuer zu stellen sind. Eine große Zahl von Gemeindeausgaben wird durch die landwirtschaftlichen Betriebe und die unbebauten und bebauten Grundstücke verursacht. Es besteht also ein eindeutig bestimmbarer Zusammenhang zwischen Gemeindesteuerlasten und den von der Grundsteuer erfaßten Realobjekten.

Dem Grundsatz der Abgrenzbarkeit der Besteuerungsgrundlagen auf die Gemeinden wird bei der Grundsteuer ebenfalls entsprochen. Sowohl die landwirtschaftlichen Betriebe als auch der in den Gemeinden gelegene Grundbesitz lassen sich rechtlich und technisch auf die Einheit der Gemeinde abgrenzen. Auch unter dem Gesichtspunkt der Streuung des örtlichen Aufkommens ist die Grundsteuer durchaus günstig zu beurteilen. Herrmann¹⁾ hat zwar errechnet, daß das Pro-Kopf-Aufkommen aus der Grundsteuer A eine der Gemeindegröße folgende ausgeprägte Degression aufweist, während bei der Grundsteuer B umgekehrt die Pro-Kopf-Einnahmen mit der Einwohnerzahl der Gemeinden progressiv ansteigen. Die Degression bei der Grundsteuer A und die Progression bei der Grundsteuer B heben sich jedoch weitgehend auf und ergeben für das Grundsteueraufkommen insgesamt eine sich in engen Grenzen haltende örtliche Streuung.

1) Vgl. Tabelle Nr. 7, S.145

33. Entwicklung des Grundsteueraufkommens und Ursachen dieser Entwicklung

Die Mehrzahl der Vorschläge ist auf eine Reform der Grundsteuer mit dem Ziel gerichtet, diese Gemeindesteuer wieder zu einer echten zweiten Säule des Gemeindesteuersystems zu entwickeln.

Man sieht aus der statistischen Tabelle¹⁾, daß das Grundsteueraufkommen von 1,18 Milliarden DM im Jahre 1950 auf rd. 1,86 Milliarden DM im Jahre 1962 gestiegen ist. Ein Vergleich mit den Aufkommenszahlen der Gewerbesteuer für den gleichen Zeitraum verdeutlicht, daß das Grundsteueraufkommen seit 1950 auffallend wenig zugenommen hat. Als Folge der unterschiedlichen fiskalischen Entwicklung der beiden wichtigsten Gemeindesteuern ist der Anteil der Grundsteuer an den gesamten Gemeindesteuereinnahmen, der 1950 noch 42,4 % gegenüber 47,1 % der Gewerbesteuer betrug, bis zum Jahre 1962 auf 16,6 % abgesunken. Das Verhältnis der Aufkommen der beiden großen Gemeindesteuern hat sich also seit 1950 sehr stark zugunsten der Gewerbesteuer verschoben.

Bei diesem Vergleich ist allerdings zu beachten, daß die Grundsteuer nach Einheitswerten bemessen wird, die gemäß § 21 BewG für die wirtschaftlichen Einheitsland- und forstwirtschaftlichen Vermögen und des Grundvermögens nur in Zeitabschnitten von je sechs Jahren neu festzustellen sind. Die Besteuerungsgrundlagen der Grundsteuer sind also relativ unbeweglich und konjunkturunempfindlich. Die Grundsteuer hätte deshalb schon auf Grund ihrer gesetzestechnischen Ausgestaltung eine Entwicklung wie die Gewerbesteuer, deren Aufkommen dem wirtschaftlichen Aufschwung in der Bundesrepublik voll gefolgt ist, nicht nehmen können.

Die durch die ständige wirtschaftliche Aufwärtsentwicklung vorgezeichnete Tendenz einer Verschiebung der Aufkommensrelation der beiden großen Gemeinde-

1) Vgl. Tabelle Nr. 4, S.142

steuern zugunsten der Gewerbesteuer wurde jedoch durch gesetzgeberische Maßnahmen bzw. Unterlassungen noch erheblich verstärkt. Eine Reihe wirtschafts- und sozialpolitisch motivierte Eingriffe des Bundesgesetzgebers auf dem Gebiete der Grundsteuer haben sich außerordentlich ungünstig auf die Entwicklung des Aufkommens ausgewirkt und zu der weitgehenden Erstarrung des Grundsteueraufkommens geführt.

Die außerhalb der gesetzestechnischen Gestaltung der Grundsteuer liegenden Ursachen für die unbefriedigende fiskalische Entwicklung dieser Steuer sind im einzelnen:

- a) Die Grundsteuer A und zum Teil auch noch die Grundsteuer B wird gegenwärtig nach Einheitswerten bemessen, die 1935 festgestellt worden sind.
- b) Auf Grund des Ersten Wohnungsbaugesetzes von 1950 wurden alle nach dem 31.12.1949 bezugsfertig gewordenen Wohnungen, die den Richtlinien des sozialen Wohnungsbaus entsprechen, für zehn Jahre von der Grundsteuer befreit; diese Grundsteuerbefreiungen wurden durch das Wohnungs- und Familienheimgesetz von 1956 noch ausgedehnt.
- c) Gemäß § 58 GrStDV sind bestimmte Wohnungegebäude des älteren, mittleren und neuesten Neuhausbesitzes bis zum Wirksamwerden neuer Einheitswerte von einem Viertel der Grundsteuer befreit.

Zusammenfassend läßt sich also sagen, daß das Festhalten an völlig überholten Einheitswerten in Verbindung mit staatlichen Maßnahmen im Rahmen einer sozialen Wohnungsbau- und Mietenpolitik dazu geführt haben, daß die Grundsteuer eine für die Gemeinden unbefriedigende fiskalische Entwicklung nahm und ihre Funktion als eine zweite Säule des Gemeindesteuersystems nicht mehr erfüllen konnte.

34. Erörterung der zum Zwecke einer Reform der Grundsteuer durchzuführenden Maßnahmen

Die Aufzeichnung der Ursachen für das Stagnieren des Grundsteueraufkommens enthält bereits die Antwort auf die Frage nach den zum Zwecke einer Reform der Grundsteuer zu treffenden Maßnahmen. Eine Revalorisierung der Grundsteuer mit dem Ziel, diese Steuer wieder zu einer tragenden Säule des Gemeindesteuersystems zu entwickeln, hat zur Voraussetzung, daß

- a) die noch auf den Wertverhältnissen von 1935 beruhenden Einheitswerte neu festgestellt,
- b) die verschiedenen Grundsteuervergünstigungen allmählich auslaufen und nicht mehr verlängert,
- c) die Mieten im Zuge der Liberalisierung des Wohnungsmarktes schrittweise freigegeben werden.

Allerdings ist darauf hinzuweisen, daß von den genannten Maßnahmen die Neufeststellung der Einheitswerte primär nicht aus fiskalischen Gründen erfolgen muß. Die Festsetzung zeitgemäßer Einheitswerte ist vor allem notwendig, um auf dem Gebiet der Grundsteuer wieder den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Besteuerungsgrundlagen zu schaffen und den in der Bemessung der Steuer nach überholten Einheitswerten liegenden Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu beseitigen. Die Neufeststellung der Einheitswerte ist mit anderen Worten die Voraussetzung für eine gerechte Grundsteuer.

Die geltenden Einheitswerte für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen und die bebauten und unbebauten Grundstücke sind völlig unbrauchbar geworden. Nicht nur die Wertverhältnisse sind seit 1935, dem letzten Hauptfeststellungszeitpunkt, überholt, auch die Wertänderungen auf Grund veränderter tatsächlicher Verhältnisse machen die bestehenden Einheitswerte als Grundlage einer gleichmäßigen Besteuerung unbrauchbar. Auf dem Gebiete des Grundvermögens haben eine Reihe von Faktoren wie die Ausdehnung der Städte, die Wesensveränderungen ganzer Stadt-

viertel infolge Kriegszerstörung und Wiederaufbau, die Änderung der Miet- und Preisverhältnisse u.a. zu wesentlichen Wertverschiebungen geführt.

Auch bei den land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zeigt sich eine große Wertverschiebung zwischen den Einheitswerten und den Verkehrswerten. Diese Änderungen beruhen hauptsächlich auf der unterschiedlichen Entwicklung der Ertrags- und Wertverhältnisse. Infolge der veränderten Wertverhältnisse ist zwischen den tatsächlichen Ertragswerten und den noch gültigen Einheitswerten eine nicht länger vertretbare Diskrepanz eingetreten.

Eine neue allgemeine Feststellung der Einheitswerte für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundbesitzes erscheint daher zur Beseitigung von Ungleichmäßigkeiten und zur Heranführung der bisherigen Einheitswerte an die neuen Wertverhältnisse als Grundlage einer gleichmäßigen Besteuerung unerlässlich.¹⁾

Die mit der Durchführung der einzelnen Reformmaßnahmen verbundenen Probleme werden im folgenden für die beiden Grundsteuern getrennt erörtert.

341. Zur Reform der Grundsteuer A

Die Grundsteuer A ist für die kleinen vorwiegend agrarisch strukturierten Landgemeinden bis zu 3 000 Einwohnern die wichtigste Steuerquelle.²⁾

Die Bemessung der Grundsteuer A nach den überholten Einheitswerten von 1935 hat deshalb diese Gemeinden am stärksten betroffen und zu der gegenwärtig bestehenden schwierigen Finanzlage der Agrargemeinden geführt. Herrmann³⁾ hat errechnet, daß trotz durchweg geringer Gewerbesteuerkraft in den Kleingemeinden (1 000 bis unter 3 000 Einwohner) die Grundsteuer A weniger als ein Drittel der Einnahmen aus

1) Vgl. Roessler: Die Neufestsetzung der Einheitswerte, in Kommunalwirtschaft 1959, Heft 7, S.283

2) Vgl. Herrmann: Die Bedeutung der Grundsteuer im gemeindlichen Steuersystem, in Kommunalwirtschaft 1959, Heft 7, S.275

3) Vgl. Tabelle Nr.7, S.145

der Gewerbesteuer erbringt und bei den Kleinstgemeinden (bis 1 000 Einwohner) das Aufkommen aus der Grundsteuer A nur wenig über das aus der Gewerbesteuer hinausgeht.¹⁾

Eine Umfrage, die ich bei oberhessischen Landgemeinden durchgeführt habe, hat diese von Herrmann ermittelten Ergebnisse weitgehend bestätigt. In einigen ausgesprochen gewerbesteuerschwachen Agrargemeinden war das Gewerbesteueraufkommen immer noch höher als das Aufkommen aus der Grundsteuer A.

Das vergleichsweise Zurückbleiben der Einnahmen aus der Grundsteuer A ist jedoch nicht nur wegen der damit verbundenen Folgen für die Finanzen der Agrargemeinden bedenklich. Es hat darüber hinaus auch Einfluß auf die Steuerkraftunterschiede zwischen den einzelnen Gemeinden. In dem Maße, in dem die Einnahmen aus der Gewerbesteuer gegenüber dem stagnierenden Grundsteueraufkommen vergleichsweise ansteigen, verschärfen sich die Unterschiede zwischen den gewerbesteuerstarken und gewerbesteuerschwachen Gemeinden, was bei der dominierenden Stellung der Gewerbesteuer im Gemeindesteuersystem einer Verschärfung der Finanzkraftunterschiede zwischen steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden gleichkommt. Es ist also zu beachten, daß das starke Steuerkraftgefälle, das zwischen den Gemeinden gegenwärtig besteht, nicht ausschließlich auf das starke Ansteigen des Gewerbesteueraufkommens zurückzuführen ist. Das Stagnieren der Einnahmen aus der Grundsteuer und hier vor allem aus der Grundsteuer A hat dieses Grundproblem des jetzigen Gemeindesteuersystems noch erheblich vergrößert.

Eine neue Hauptfeststellung der Einheitswerte wird in der Mehrzahl der Fälle zu höheren Einheitswerten führen. Die Erhöhung wird sich nach Roessler²⁾ aller-

1) Die von Herrmann für das Rechnungsjahr 1957 ermittelten Zahlen sind auch heute noch zu verwenden; das Verhältnis der Aufkommen aus der Grundsteuer A und der Gewerbesteuer in den genannten Gemeindegrößenklassen hat sich seit 1957 sogar noch erheblich zugunsten der Gewerbesteuer verschoben.

2) Vgl. Roessler: a.a.O., S.286

dinge bei den einzelnen Grundstücksarten und innerhalb der einzelnen Grundstücksart bei den einzelnen Grundstücken vielfach sehr unterschiedlich auswirken, da einmal die seit 1935 eingetretenen Änderungen in den Wertverhältnissen die Grundstücke nicht gleichmäßig betroffen haben, zum anderen die modernen Bewertungsmethoden die bisherigen Ungleichmäßigkeiten beheben sollen. Roessler schätzt die Erhöhung beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen auf durchschnittlich 60 bis 70 %. Bei sonst unveränderten Meßzahlen und Hebesätzen wird also die Neufeststellung der Einheitswerte des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens automatisch zu einer beachtlichen Erhöhung der Einnahmen aus der Grundsteuer A führen. Eine Erhöhung in diesem Ausmaß wäre geeignet, die finanzielle Lage der Agrargemeinden erheblich zu verbessern. Sie würde darüber hinaus die Steuerkraftunterschiede zwischen steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden abschwächen und wäre damit als ein wertvoller Beitrag für eine strukturelle Verbesserung des gegenwärtigen Gemeindesteuersystems anzusehen.

Eine im Ausmaß der Erhöhung der Einheitswerte automatisch folgende höhere Grundsteuerbelastung trifft auf heftigen Widerstand in der deutschen Landwirtschaft. Auch die Bundesregierung hat bereits erkennen lassen, daß die Neufeststellung der Einheitswerte nicht fiskalischen Zwecken, sondern in erster Linie der Wiederherstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dienen soll. Es zeigt sich hier, daß eine Erhöhung der Grundsteuer A eine Frage der Steuerbelastung der Landwirtschaft schlechthin ist und von der im Grünen Plan dokumentierten staatlichen Subventionspolitik nicht zu trennen ist. "Die Einheitswerte in der Land- und Forstwirtschaft sind faktisch", wie Dresbach¹⁾ treffend formulierte, "nur eine innere Form des Agrarprotektionismus."

1) Dresbach, August: Abstieg der Gemeinden, in Deutsche Zeitung 1958, Nr.59, S.27

Die Frage, ob der deutschen Landwirtschaft eine dem Ausmaß der Erhöhung der Einheitswerte folgende Grundsteuererhöhung zuzumuten ist, kann ich nicht beantworten. Eine erhebliche Steigerung der Einnahmen aus der Grundsteuer A scheint mir jedoch unangänglich, um die finanzielle Lage der Agrargemeinden nachhaltig zu verbessern und um zwischen der Grund- und der Gewerbesteuer zu einer besseren Relation der Aufkommen zu gelangen, die Voraussetzung für eine Abmilderung der Steuerkraftunterschiede zwischen steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden ist. Die strukturelle Verbesserung des Gemeindesteuersystems erfordert demnach eine wesentlich höhere Grundsteuerbelastung der Landwirtschaft, auch wenn diese mit höheren staatlichen Subventionen verbunden sein sollte. "Die Hilfe, die der Staat der Landwirtschaft aus ökonomischen Gründen angedeihen lassen muß, kann", so Oechsle¹⁾ als Vertreter der Gemeinden, "nicht länger zum Teil auf den schmalen Rücken der Landgemeinden abgewälzt werden."

5.2. Zur Reform der Grundsteuer B

Das Grundsteueraufkommen entfällt zu etwa zwei Dritteln auf die Grundsteuer B. Während die Grundsteuer A eine ausgesprochen ländliche Steuer ist, fließen rd. 75 % der Grundsteuer B in die ca. 500 Städte mit über 10 000 Einwohner.²⁾

Die staatliche Wohnungsbau- und Mietenpolitik hat sich, wie bereits angedeutet, auf die Entwicklung des Aufkommens aus der Grundsteuer B sehr ungünstig ausgewirkt. Von den nach 1950 in der Bundesrepublik insgesamt fertiggestellten Wohnungen fielen nach einer vom Zentralverband der Deutschen Haus- und Grundbesitzer angefertigten Übersicht³⁾ rd. 90 % unter die zehnjährige Grundsteuerbefreiung auf Grund des Ersten Wohnungsbaugesetzes von 1950 und des Wohnungsbau- und Familienheimgesetzes von 1956.

1) Oechsle, Bruno: Probleme der Finanzreform, a.a.O.,

2) Ebenda, S.40

S.29

3) Ebenda, S.32

Beim Althausbesitz dagegen haben die noch auf den Wertverhältnissen von 1935 beruhenden Einheitswerte und der im Rahmen der Wohnungsbewirtschaftung eingeführte Mietenstopp eine weitgehende Erstarrung des Aufkommens aus der Grundsteuer B bewirkt.

Die Gemeinden haben ihren anfänglich erhobenen Anspruch an den Bund auf Ersatz des infolge der Befreiungen des sozialen Wohnungsbaus eingetretenen Grundsteuerausfalls auf die Forderung reduziert, diese Grundsteuerbefreiungen auslaufen zu lassen und nicht mehr zu verlängern. Durch das Auslaufen dieser Befreiungen, das mit dem Jahre 1960 einsetzte, werden die Gemeinden ein von Jahr zu Jahr steigendes Mehraufkommen aus der Grundsteuer B erhalten. Nach Berechnungen von Willeke¹⁾ wird dieses Mehraufkommen im Jahre 1967 bereits etwa 320 Millionen DM betragen und sich in den folgenden Jahren entsprechend dem jeweiligen Bauvolumen vor zehn Jahren erhöhen. Als Folge einer neuen Hauptfeststellung werden die Einheitswerte des Grundvermögens nach Roessler²⁾ durchschnittlich um 70 % erhöht werden. Die mit dem Luckeplan eingeleitete Liberalisierung des Wohnungsmarktes und der damit verbundenen schrittweisen Freigabe der Mieten wird dann in Verbindung mit der Neufeststellung der Einheitswerte die Möglichkeit bieten, die Grundsteuer B nach wirklichkeitsnahen Besteuerungsgrundlagen zu bemessen und sie aus ihrer Erstarrung zu lösen.

Fraglich ist allerdings, ob auch nach der Schaffung zeitnaher Besteuerungsgrundlagen der Althausbesitz stärker als bisher zur Grundsteuer B herangezogen werden kann. Es darf nicht übersehen werden, daß die Besitzer von Altbauwohnungen neben den Gemeinden die eigentlich Betroffenen der staatlichen Mietenpolitik, die in ihren Auswirkungen einer "Teilenteignung" (Oechsle) des Althausbesitzes gleichkam, gewesen sind.

1) Vgl. Willeke, Fr.W.: a.a.O., S.58

2) Vgl. Roessler: a.a.O., S.286

In einigen Reformvorschlägen wurde diese Tatsache berücksichtigt und angeregt, den Miethausbesitzern zu gestatten, die Grundsteuererhöhung in einem offenen Zuschlag zur Miete auf die Mieter abzuwälzen. Dieses Verfahren habe zudem den Vorteil, "daß der Mieter hinsichtlich der Grundsteuer zum Gemeindesteuerzahler werde."¹⁾

Die genannten Vorschläge sind im Rahmen der Untersuchungen über die zum Zwecke einer Grundsteuerreform zu treffenden Maßnahmen nicht zu erörtern. Ein offener Zuschlag zur Miete hat nämlich eindeutig den Charakter einer Wohnungsauwandsteuer, die von der Grundsteuer, die eine Realsteuer ist, streng zu trennen ist. Ich werde daher auf diese Steuerform erst bei der Besprechung der Wohn- und Mietsteuern als mögliche Formen einer dritten großen Gemeindesteuer näher eingehen.

4. Die kleinen Gemeindesteuern

Zu dem Gemeindesteuersystem gehören neben den Realsteuern noch einige Steuern, deren fiskalische Bedeutung im Rahmen des Gesamtsteueraufkommens gering ist und aus diesem Grund als kleine Gemeindesteuern zusammenfassend erörtert werden. Diese Gemeindesteuern sind jene mit örtlich bedingtem Wirkungskreis im Sinne des Art. 106 Abs. 2 GG: Vergnügungssteuer, Getränkesteuer, Hundesteuer, Speiseeissteuer u.a.. Zu den kleinen Gemeindesteuern zählt man auch die Jagd- und Fischereisteuer, die Schank-erlaubnissteuer und den Zuschlag zur Grunderwerbsteuer, die Kreissteuern sind, d.h. nur den Landkreisen und kreisfreien Städten zufließen.

Der Bund der Steuerzahler hat vorgeschlagen, die kleinen Gemeindesteuern als Bagatellsteuern im Zuge einer Bereinigung des Steuersystems generell abzu-

1) Flume, Werner; Die Kommunalsteuerreform muß Vorrang haben, a.a.O., S.13

schaffen. Die Gemeinden haben sich außerdem einer in den letzten Jahren erheblich verstärkten Kritik an der Getränke- und Vergnügungsteuer durch die von diesen Steuern betroffenen Wirtschaftszweige (Gaststättengewerbe und Filmwirtschaft) zu erwehren.

Ich werde auf die von den genannten Gewerbezweigen zeitweilig recht heftig geführte Diskussion nicht eingehen und mir auch eine Behandlung der kleinen Gemeindesteuern im einzelnen und der mit ihnen zum Teil verfolgten ordnungspolitischen Ziele ersparen. Das vergleichsweise geringe Gewicht der einzelnen Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis im Rahmen der Gemeindesteuereinnahmen, vor allem aber die Überlegung, daß das Problem einer strukturellen Verbesserung des kommunalen Steuersystems von der Abschaffung bzw. Beibehaltung einzelner dieser Steuern nicht berührt wird, haben mich dazu bewogen, die folgende Untersuchung auf die Erörterung der vom Bund der Steuerzahler aufgeworfenen Frage zu beschränken, ob es sich bei den kleinen Gemeindesteuern generell um wenig ergiebige und daher überflüssige Steuerformen handelt, die im Rahmen einer Bereinigung des Steuersystems beseitigt werden sollten.

Den Gemeinden flossen aus den kleinen Gemeindesteuern im Jahre 1962 588 Millionen DM¹⁾ zu. Das sind rd. 5,2 % der Gesamtsteuereinnahmen der Gemeinden. Das Aufkommen aus diesen Steuern ist also insgesamt doch nicht so gering, daß den Gemeinden ein ersatzloser Verzicht auf die Erhebung der Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis ohne weiteres zugemutet werden kann. Die von dem Statistischen Bundesamt²⁾ für das Kalenderjahr 1960 ermittelte Verteilung des Aufkommens der einzelnen Steuern auf die kreisfreien Städte und kreisangehörigen Gemeinden sowie die Landkreise läßt erkennen, daß die relativ ergiebigen Getränke- und Vergnügungsteuern den Charakter ausgesprochen städtischer Steuern haben. Die Getränkesteuer fließt zu 88 %, die Vergnügungsteuer, die zu fast zwei Drittel eine Kino-

1) Vgl. Tabelle Nr.4, S.142

2) Vgl. Tabelle Nr.8, S.146

steuer ist, zu 74 % in die etwa 500 Städte mit mehr als 10 000 Einwohner. Beachtet man gleichzeitig, daß an dem Aufkommen aus dem Zuschlag zur Grunderwerbsteuer neben den Landkreisen nur die kreisfreien Städte beteiligt sind, so ergibt sich das Bild einer weitgehenden Konzentration der Einnahmen aus den kleinen Gemeindesteuern bei den größeren Städten.

Die Mehrzahl der größeren Stadtgemeinden kann also aus fiskalischen Erwägungen auf die Erhebung der vor genannten Steuern nicht ersatzlos verzichten. Diese Feststellung wird bestätigt durch eine Zahlentabelle¹⁾, in der für eine Anzahl größerer Stadtgemeinden das Aufkommen aus den kleinen Gemeindesteuern absolut und im Verhältnis zu den Gesamtsteuereinnahmen dieser Gemeinden dargestellt worden ist. Für die große Masse der kleineren Landgemeinden haben die kleinen Gemeindesteuern dagegen den Charakter von Bagatellsteuern, deren Abschaffung für die Mehrzahl dieser Gemeinden kein unzumutbares finanzielles Opfer darstellen würde.

Zusammenfassend ist zu dem Vorschlag des Bundes der Steuerzahler demnach zu bemerken, daß eine vollkommene Beseitigung der kleinen Gemeindesteuern aus fiskalischen Gründen nicht als eine gute Lösung anzusehen ist, da sie das unterschiedliche Gewicht, das diese Steuern in den Haushalten der einzelnen Gemeinden haben, nicht berücksichtigt. Eine generelle Abschaffung der kleinen Gemeindesteuern würde zudem auch bedeuten, daß "wieder ein Stück Finanzmittelbeschaffung, das unter eigener kommunaler Verantwortung steht, aus der Welt geschafft würde."²⁾

Die Notwendigkeit einer Erhaltung und Förderung der kommunalen Selbstverwaltung wie auch die rein fiskalischen Überlegungen sprechen vielmehr dafür, die Entscheidung über Beibehaltung oder Abschaffung der Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis den Vertretungskörperschaften der einzelnen Gemeinden zu

1) Vgl. Tabelle Nr. 9, S.147

2) Dresbach, August: Gedanken zur kommunalen Finanzverfassung, in Neuordnung der Finanzpolitik, Ludwigsburg 1958, S.45

überlassen, es also den Gemeinden freizustellen, ob sie von ihrem Recht der Erhebung dieser Steuern Gebrauch machen wollen.

II. Vorschläge, die auf die Einführung neuer Gemeindesteuern gerichtet sind

1. Vorbemerkungen

Eine kurze zusammenfassende Wiederholung der Ergebnisse, zu denen die Analyse der Vorschläge, die die bestehenden Gemeindesteuern betreffen, geführt hat, scheint mir der geeignete Ansatz für die Erörterung der Frage, ob die Einführung einer neuen Gemeindesteuer notwendige Bedingung für eine strukturelle Reform des Gemeindesteuersystems ist.

Die Analyse der bestehenden Gemeindesteuern ergab, daß die Lohnsummensteuer als einer zusätzlichen Form der Gewerbebesteuerung aus steuersystematischen Gründen abzuschaffen ist. Eine generelle Beseitigung der kleinen Gemeindesteuern ist dagegen nicht zu empfehlen. Als befriedigende Lösung, die besonders das kommunale Selbstverwaltungsprinzip berücksichtigt, bietet sich eine Regelung an, die den Gemeinden die Entscheidung darüber läßt, ob sie von ihrem Recht der Erhebung der Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis Gebrauch machen wollen. Die Gewerbe- und die Grundsteuer werden auch in einem künftigen, aus politischen Gründen notwendigen Gemeindesteuersystem wichtige Gemeindesteuern sein. Eine Reform der genannten Realsteuern wird im Ergebnis zu einem als vertretbar angesehenen Verhältnis der Aufkommen der beiden Steuern zueinander führen müssen.

Nach der Realisierung der zu den bestehenden Gemeindesteuern vorgeschlagenen Reformmaßnahmen werden die starken Steuerkraftunterschiede zwischen steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden zwar nicht beseitigt, zumindest aber gemildert sein. Das anzustrebende größere Gewicht der krisenfesten Grundsteuer

im Rahmen des Gemeindesteuersystems wird daneben dazu beitragen, daß die Einnahmen aus den Gemeindesteuern nicht mehr in dem Maße wie heute konjunkturabhängig sind. Es ist allerdings fraglich, ob eine Reform der bestehenden Gemeindesteuern ausreichen wird, um die beiden oben angeführten grundlegenden Mängel des heutigen Gemeindesteuersystems - die starken Steuerkraftunterschiede zwischen den Gemeinden und die mangelnde Krisenfestigkeit der Gemeindesteuereinnahmen - bereits befriedigend abzuschwächen.

Eine Beschränkung der Gemeindesteuerreform auf Maßnahmen im Rahmen der bestehenden Gemeindesteuern würde aber in jedem Fall bedeuten, daß zur Deckung der Gemeindeausgaben aus Steuereinnahmen auch weiterhin hauptsächlich die Gewerbetreibenden und Grundbesitzer herangezogen würden; die Diskrepanz zwischen der Verteilung der Steuerlasten und der politischen Kräfteverteilung in den Gemeinden, die als dritter wesentlicher Mangel des gegenwärtigen Gemeindesteuersystems anzusehen ist, bliebe damit bestehen. Dieser Strukturmangel kann nur dadurch behoben werden, daß dem Gemeindesteuersystem eine dritte große Gemeindesteuer eingefügt wird, die eine große Breitenwirkung hat und die eine direkte Heranziehung der großen Masse der Gemeindeeinwohner zu den Gemeindeausgaben ermöglicht.

In einer Reihe von Reformvorschlägen wird die Einführung neuer Gemeindesteuern gefordert. Im folgenden sind diese vorgeschlagenen neuen gemeindlichen Steuerformen besonders hinsichtlich ihrer Eignung zu analysieren, die Gemeindeeinwohner direkt zu den Gemeindelasten heranzuziehen und die an ihre Einführung geknüpften politischen Erwartungen einer Hebung des Interesses der Bürger an den Gemeindeangelegenheiten zu erfüllen. Die neue Gemeindesteuer soll darüber hinaus möglichst konjunkturunempfindlich

sein und damit die Krisenfestigkeit der Gemeindesteuereinnahmen weiter erhöhen. Zu beachten ist auch der Gesichtspunkt der Streuung des örtlichen Aufkommens. Eine Steuer, die zu einer erheblichen Verschärfung der Steuerkraftunterschiede zwischen steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden führen würde, wäre als neue Gemeindesteuer nicht geeignet.

In den Vorschlägen zur Gemeindesteuerreform sind folgende Steuerformen als neu einzuführende Gemeindesteuer zur Diskussion gestellt worden: Einzelhandels-Umsatzsteuer, Wohn- und Mietsteuern, Zuschlag zur Einkommensteuer und Gemeindeeinwohnersteuer.

2. Die Einzelhandels-Umsatzsteuer

Die Einzelhandels-Umsatzsteuer erfaßt "die Umsätze der letzten Stufe beim Übergang an den Verbraucher."¹⁾ Sie trifft außer dem Einzelhandel also auch große Teile des Dienstleistungsgewerbes und des Handwerks. Der Vorschlag, eine auf die Einzelhandelsstufe beschränkte Umsatzsteuer den Gemeinden zu überlassen, geht auf Noltenius zurück. Noltenius²⁾ schlug bereits im Jahre 1952 vor, der Bund solle sich im Rahmen einer Neuordnung der Finanzverfassung auf die Umsatzsteuer der Groß- und Versandhandels, sowie der Industrie und Landwirtschaft beschränken und auf die Erhebung der Umsatzsteuer bei den Umsätzen des Einzelhandels, des Handwerks einschließlich des Bau- und Baunebengewerbes und aus sonstigen Lieferungen und Leistungen an den letzten inländischen Verbraucher verzichten.

Im Gegensatz zu der Umsatzsteuer auf die Produktions- und Großhandelsstufe sei bei der von der letzten Stufe zu erhebenden Umsatzsteuer eine zentrale Regelung nicht notwendig. Die Einzelhandels-Umsatzsteuer könne daher als Konsumsteuer den Gemeinden zur selbstverantwortlichen Ausschöpfung überlassen werden.

1) Albers, Willi: Möglichkeiten und Grenzen eines interkommunalen Finanzausgleichs, a.a.O., S.71

2) Noltenius, J.D.: Gesundung der Finanzverfassung der Deutschen Bundesrepublik, Bremen 1952, S.39

Für den Vorschlag von Noltenius waren folgende Überlegungen maßgebend: Eine von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedliche Anspannung der Einzelhandels-Umsatzsteuer - in Grenzen gehalten - wird keine Verschiebungen in der Wettbewerbslage zur Folge haben, da nicht anzunehmen ist, daß die Käufer den mit Transportkosten verbundenen Weg zu den Orten niedrigerer Konsumsteuern wählen werden. Der Einzelhandel ist als letzte Stufe des Produktionsprozesses verbraucherorientiert und folglich örtlich gebunden; er wird daher bei unterschiedlicher regionaler Konsumsteuerbelastung seinen Standort nicht wechseln und dem örtlich höheren Steuersatz nicht ausweichen können wie etwa der Großhandel.

Die Einzelhandels-Umsatzsteuer wäre eine ergiebige Steuer. Noltenius hat ihren Anteil am gesamten Umsatzsteueraufkommen für das Jahr 1950 auf 38,5 % geschätzt. Die Steuer hat außerdem eine große Breitenwirkung und belastet jeden Gemeindegewohner. Durch die Überweisung dieser Konsumsteuer an die Gemeinden wird erreicht, "daß der kleine Mann am eigenen Leibe die Ausgabenpolitik der von ihm gewählten Körperschaft verspürt."¹⁾ Noltenius ist überzeugt, daß mit dieser Steuer ein altes Ziel der Selbstverwaltungspolitik, "nämlich die Identität der ausgabenbeschließenden und der einnahmewirkenden - steuerzahlenden - Bevölkerungskreise"²⁾ erreicht werden kann.

Für die Einführung einer Einzelhandels-Umsatzsteuer sind in der jüngeren finanzpolitischen Diskussion besonders Albers und Rudlof eingetreten. Rudlof hat die Einzelhandels-Umsatzsteuer in seine Untersuchung über das örtliche Aufkommen von Steuern mit einbezogen und errechnet, daß die örtlichen Steuerkraftunterschiede dieser Steuerform auf Bundesebene nur geringfügig größer sind als bei der

1) Noltenius, J.D.: a.a.O., S.39

2) Ebenda, S.39

Grundsteuer B, die wiederum von allen Steuern die geringste Streuung des örtlichen Aufkommens aufweist. Mit dem Ergebnis seiner statistischen Untersuchung glaubt Rudlof bewiesen zu haben, daß von allen potentiellen Gemeindesteuern die Einzelhandels-Umsatzsteuer unter dem Gesichtspunkt des örtlichen Aufkommens mit der Grundsteuer B zusammen die am besten geeignete Gemeindesteuer ist. "Die Einzelhandels-Umsatzsteuer kann unter dem wesentlichen Gesichtspunkt des örtlichen Aufkommens aus einem künftigen, neugestalteten, funktionstfähigen Gemeindesteuersystem nicht mehr fortgedacht werden."¹⁾

Auch Albers meint, daß die Einzelhandels-Umsatzsteuer wegen ihrer geringen örtlichen Streuung in besonderem Maße geeignet ist, eine der künftigen Hauptsteuern der Gemeinden zu sein.

Von einer Erörterung der Probleme, die sich mit der Einführung der Einzelhandels-Umsatzsteuer und ihrer Überweisung an die Gemeinden allein aus der Tatsache ergeben würden, daß die Umsatzsteuer die Hauptsteuerquelle des Bundes darstellt, wird zunächst abgesehen. Es soll vielmehr erst geprüft werden, ob die an die dritte Gemeindesteuer gestellten Anforderungen von einer Einzelhandels-Umsatzsteuer erfüllt werden könnten.

Fraglich ist zunächst, ob die Einführung einer Einzelhandels-Umsatzsteuer die Bürger veranlassen würde, "sich mit den Finanzangelegenheiten ihrer Gemeinde, für die Selbstverwaltungsangelegenheiten, zu interessieren und sich mit ihnen zu befassen."²⁾ Die Einzelhandels-Umsatzsteuer wäre ausreichend ergiebig und verfügte auch über die notwendige Breitenwirkung. Da die Steuer jedoch in den Preis einkalkuliert wird, ist sie nicht in der grundsätzlich erwünschten Weise für den Steuerpflichtigen erkennbar.

Mir scheint es durchaus nicht sicher zu sein, daß

1) Rudlof, H.: a.a.O., S.113

2) Ebenda, S.116

die Heranziehung zu den Gemeindelasten durch Auferlegung einer Steuer das geeignete Mittel ist, das Interesse der Bürger an den Gemeindeangelegenheiten zu heben. Wenn überhaupt, dann wird dieses politische Ziel jedoch nur mit einer direkten Gemeindesteuer, mit einer Abgabe also, die den Bürger direkt trifft und die er unmittelbar an seine Gemeinde zu zahlen hat, erreicht werden können.

Von den Befürwortern einer Gemeinde-Einzelhandels-Umsatzsteuer wurde der Gesichtspunkt des örtlichen Aufkommens besonders betont und auf die geringe örtliche Streuung des Aufkommens dieser Steuer hingewiesen. Auch diese der Einzelhandels-Umsatzsteuer zugeschriebene Eigenschaft ist in der finanzpolitischen Diskussion nicht ohne Widerspruch geblieben.

Pütz¹⁾ weist vor allem auf die Tatsache hin, daß die Städte auch die Einkaufszentren für die Umgegend sind; es könne daher von einer angemessenen und dem Bedarf entsprechenden Streuung des örtlichen Aufkommens der Einzelhandels-Umsatzsteuer keine Rede sein. Hüchting ist nach einer Prüfung des Vorschlages von Noltenius ebenfalls zu der Überzeugung gekommen, daß die regionale Verteilung des Konsumsteueraufkommens die bestehenden Steuerkraftunterschiede noch vergrößern würde. Dieses Ergebnis findet nach Hüchting "seine natürliche Erklärung in der Unterschiedlichkeit des Preisniveaus der Agrargebiete gegenüber den Städten, namentlich in den Ballungsgebieten, zum anderen darin, daß die umsatzsteuerlich nicht erfaßbaren Naturalumsätze im Konsum der Agrargebiete eine ungleich größere Rolle spielen als in der Stadt, und daß die Neigung der Landbevölkerung, größere Einkäufe in der Stadt zu tätigen, die ländlichen Konsum-Umsatzsummen zugunsten der städtischen Zahlen beeinträchtigt."²⁾

1) Pütz, Josef: Die Gemeindefinanzen in Gegenwart und Zukunft, in Die Gemeinde 1961 13. Jg., Nr. 11, S. 229

2) Hüchting: Gedanken zur Finanzverfassungsreform, in Kommunalwirtschaft 1953 Heft 8/9, S. 105

Die auch unter dem Gesichtspunkt der örtlichen Streuung mehr negative Beurteilung der Einzelhandels-Umsatzsteuer durch Hüchting läßt sich nur scheinbar mit den von Rudlof errechneten Zahlen nicht vereinbaren. Rudlof hat sich bei seiner Untersuchung über das örtliche Aufkommen der einzelnen Steuerformen auf die Erfassung der Verhältnisse in den kreisfreien Städten und in einer Reihe von kreisangehörigen Gemeinden über 10 000 Einwohner beschränkt.

Wenn man beachtet, daß von den über 24 000 Gemeinden in der Bundesrepublik nur etwa 500 Gemeinden mehr als 10 000 Einwohner haben; so wird deutlich, daß die von Rudlof errechneten Zahlen über die örtliche Streuung der Einzelhandels-Umsatzsteuer nur einen beschränkten Aussagewert haben und für die Gesamtheit der Gemeinden nicht als repräsentativ angesehen werden können.

Die Analyse der Einzelhandels-Umsatzsteuer hinsichtlich ihrer Eignung als neue Steuerquelle der Gemeinden führt damit zu dem Ergebnis, daß diese Steuer den Anforderungen, die an die dritte Gemeindesteuer zu stellen sind, nur unzureichend genügen und deshalb nicht zu der angestrebten strukturellen Verbesserung des Gemeindesteuersystems führen würde.

Es soll abschließend nicht unerwähnt bleiben, daß der Bund sich bis heute geweigert hat, eine anteilige Beteiligung anderer Gebietskörperschaften an dem Umsatzsteueraufkommen, in welcher Form auch immer, auch nur zu diskutieren; die Erfolgsaussichten einer Realisierung des Vorschlages einer Gemeinde-Einzelhandels-Umsatzsteuer, deren Einführung im übrigen eine völlige Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs zur Voraussetzung hätte, wären also ohnehin äußerst gering.

Nachdem die Bundesregierung zudem ihren Willen bekundet hat, einen Umbau des gegenwärtigen Umsatzsteuersystems ernsthaft in Angriff zu nehmen und die

bestehende Allphasen-Bruttoumsatzsteuer durch eine Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug zu ersetzen, ist der Diskussion um die Einführung einer Gemeinde-Einzelhandels-Umsatzsteuer vollends der Boden entzogen.

3. Die Wohn- und Mietsteuern

Die Wohn- und Mietsteuern belasten die Inhaber von Wohnungen unter Zugrundelegung der Größe der Wohnfläche bzw. des Wohnungsaufwandes. Diese Steuerformen haben gemeinsam, daß sie an die Einkommensverwendung anknüpfen; sie sind Verbrauchsteuern in der Form einer Wohnungsaufwandsteuer.

31. Die Vorschläge, die auf die Einführung einer Wohnungsaufwandsteuer als neue Gemeindesteuer gerichtet sind

In der Diskussion um die Gemeindesteuerreform sind Wohnungsaufwandsteuern als neue Gemeindesteuern vorgeschlagen worden. Die Befürworter einer solchen Lösung der Gemeindesteuerprobleme gingen dabei von der Überlegung aus, daß Wohnungsaufwandsteuern einmal über die gewünschte Breitenwirkung verfügen, zum anderen eine befriedigende Berücksichtigung des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gestatten.

Die Bemühungen um die Einführung einer Wohnungsaufwandsteuer als Gemeindesteuer gehen auf Popitz zurück. In seinem bekannten Gutachten über den Finanzausgleich¹⁾ schlug er 1931 vor, den Gemeinden das Recht zur Erhebung einer Wohnsteuer zu geben. Diese Wohnsteuer sollte alle Wohnräume, und zwar sowohl die gemieteten als auch die Wohnräume im eigenen Haus, treffen. Besteuerungsgrundlage war der Nutzungswert der Wohnung; dieser war bestimmt durch das für die Überlassung der Wohnung vertraglich vereinbarte Entgelt bzw. durch die ortsübliche Miete, wenn ein Entgelt nicht vereinbart war. Die Wohnsteuer war

1) Popitz, Johannes: Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden, a.a.O., S.156

als ein Ersatz des Gemeindeanteils am Aufkommen der Hauszinssteuer gedacht. Popitz hielt sie darüber hinaus "als eine grundsätzlich alle Einwohner betreffende Personalsteuer geeignet, um in Relation zu den Realsteuern gesetzt zu werden, so daß innerhalb des Gemeindesteuersystems ein automatisch funktionierender Ausgleich zwischen der Belastung des Besitzes und der Produktion einerseits und des Aufwandes der Einwohnerschaft andererseits erreicht werden könnte."¹⁾

Für die in der jüngeren finanzpolitischen Diskussion von Horster vorgeschlagene Wohnraumsteuer dient die Wohnsteuer von Popitz als Vorbild, mit der sie hinsichtlich der gesetzestechnischen Ausgestaltung weitgehend übereinstimmt. Die beiden Steuerformen unterscheiden sich im wesentlichen nur darin, daß die Wohnraumsteuer nach der Quadratmeterfläche der genutzten Wohnung bemessen werden soll, während bei der Wohnsteuer von Popitz der Nutzungswert der Wohnung als Bemessungsgrundlage vorgesehen war. Horster hat sich für die Bemessung der Steuer nach der Wohnraumfläche vor allem deswegen entschieden, weil diese Besteuerungsgrundlage leicht und ohne größeren Verwaltungsaufwand festgestellt werden könnte. Als dritte große Gemeindesteuer soll die Wohnraumsteuer zu einer steuerlichen Belastung aller Gemeindegewohner führen und außerdem die steuerliche Leistungsfähigkeit des Wohnungsinhabers treffen, die in der Quadratmeterzahl genutzter Wohnfläche zum Ausdruck komme. Besondere Kennzeichen der Wohnraumsteuer sind ein progressiv gestalteter Tarif und die Zulassung von Vergünstigungen bzw. Freistellungen von der Steuer; dadurch sollen die persönlichen Verhältnisse der Steuerpflichtigen berücksichtigt und die aus sozialen Gründen bedenklichen regressiven Wirkungen der Steuer gemildert und abgeschwächt werden.

1) Popitz, Johannes: Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden, a.a.O., S.156

In diesem Abschnitt ist außerdem auf die Vorschläge einzugehen, nach denen die Grundeigentümer das Recht haben sollen, eine Erhöhung der Grundsteuer B in einem offen ausgewiesenen Zuschlag zur Miete auf die Mieter abzuwälzen. Bei der kurzen Vorbesprechung dieser Vorschläge¹⁾ war bereits festgestellt worden, daß die Zulassung eines offen ausgewiesenen Mietzuschlages nicht lediglich eine Modifizierung des geltenden Grundsteuerrechts, sondern die Einführung einer neuen Steuer mit dem Charakter einer Wohnungsaufwandsteuer bedeuten würde.

Für die offene Überwälzung einer Grundsteuererhöhung auf die Mieter ist der Wissenschaftliche Beirat beim BdF eingetreten. Auch Hettlage und Flume sehen in diesem Verfahren eine Möglichkeit, eine Erhöhung der Einnahmen aus der Grundsteuer B leichter durchzusetzen und gleichzeitig die breite Schicht der Mieter direkt zu den Gemeindelasten heranzuziehen.

32. Analyse der Wohnungsaufwandsteuern hinsichtlich
ihrer Eignung als dritte große Gemeindesteuer

Die Wohnraumsteuer nach dem Vorschlag von Horster hat den Vorzug einer grossen Breitenwirkung. Die Bemessung der Steuer nach der Größe der Wohnraumfläche würde eine breite Schicht der Gemeindegewohner in die Steuerpflicht einbeziehen und damit ermöglichen, die Bürger zu einem direkten steuerlichen Beitrag zu den Gemeindelasten heranzuziehen. Die direkte steuerliche Belastung in Form einer Wohnraumsteuer wäre auch ein geeigneter Weg, um das mit der dritten Gemeindesteuer anzustrebende politische Ziel einer Aktivierung des Interesses der Gemeindegewohner für die gemeindlichen Selbstverwaltungsangelegenheiten zu erreichen.

Da zwischen Bemessungsgrundlage und konjunktureller Entwicklung keine unmittelbaren Beziehungen bestehen, würde die Wohnraumsteuer außerdem als eine ausgesprochen konjunkturunabhängige Steuer die Krisenfestigkeit der Gemeindesteuereinnahmen erhöhen.

Aussagen über die Streuung des örtlichen Aufkommens

1) Vgl. S.101

dieser Steuer können zwar nicht auf statistische Erhebungen gestützt werden, doch wird man unter Berücksichtigung der Tatsache, daß die Steuerpflicht an den Besitz einer Wohnung geknüpft ist, davon ausgehen können, daß die Verteilung des Aufkommens auf die Gemeinden innerhalb gleicher Größenklassen keine großen Unterschiede aufweisen würde.

Wenn man zunächst von der Frage absieht, ob die Wohnraumsteuer hinreichend ergiebig wäre - die Berechnungen Horsters¹⁾ für die Stadt Köln lassen allerdings daran zweifeln -, dann bleibt also festzuhalten, daß eine nach der Größe der Wohnraumfläche bemessene Steuer allen Anforderungen genügen würde, die an die dritte Gemeindesteuer zu stellen sind.

Der Einführung einer Wohnraumsteuer stehen indessen einige Bedenken entgegen, die vor allem vom Wissenschaftlichen Beirat²⁾ geltend gemacht wurden. Fraglich ist zunächst, ob die Feststellung der Wohnraumfläche ohne größeren Verwaltungsaufwand durchgeführt werden könnte. Man kann zwar, wie Horster vorschlägt, auf vorhandene Unterlagen zurückgreifen und auch die Hausbesitzer gemäß § 165 b AO³⁾ verpflichten, die Größenermittlung selbst vorzunehmen, doch wird man - wenn auch nur zum Zwecke der Überprüfung - auf amtliche Zählungen und Messungen nicht verzichten können, die aber mit erheblichem Verwaltungsaufwand verbunden wären.

Die Bemessung der Wohnraumsteuer nach der Größe der genutzten Wohnung hat außerdem den schwerwiegenden Mangel, daß sie eine befriedigende Berücksichtigung des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht zuläßt. Bei der bestehenden Wohnungsmarktlage, die noch immer durch eine ausgeprägte Wohnungsknappheit gekennzeichnet ist, ist die Ver-

1) Horster hat für die Stadt Köln ein voraussichtliches Aufkommen aus der Wohnraumsteuer von rd. 4,5 Millionen DM errechnet.
Vgl. Horster, Robert: a.a.O., S.113

2) Vgl. Zur gegenwärtigen Problematik der Gemeindefinanzen, a.a.O., S.22

3) Gemäß § 165 b Abs.1 AO haben die Grundstücksbesitzer bei der Durchführung der Personenstands- und Betriebsaufnahme Hilfe zu leisten.

teilung des Wohnraums "in erheblichem Grade zufallsbedingt, weil das Wohnungsangebot nicht so reichlich ist, daß sich jeder die ihm am günstigsten erscheinende Wohngröße und Wohnungsqualität verschaffen kann."¹⁾

Größe und Qualität der Wohnungen sind daher als Maßstab für die steuerliche Leistungsfähigkeit der Wohnungsinhaber - zumindest im gegenwärtigen Zeitpunkt - weitgehend unbrauchbar.

Für die Einführung einer Wohnungsaufwandsteuer in der Form des offen ausgewiesenen Zuschlages zur Miete spricht die mit geringen Erhebungskosten verbundene verwaltungsmäßig einfache Durchführbarkeit dieser Lösung. Allerdings ist schwer verständlich, warum nur die Besitzer von Mietwohnungen zur Finanzierung der Gemeindeausgaben einen direkten steuerlichen Beitrag leisten sollen. Der Einwand, daß die Gewerbetreibenden und Grundstücksbesitzer in Form der Gewerbe- und Grundsteuer bereits zur Deckung des gemeindlichen Finanzbedarfs beitragen, kann nicht aufrechterhalten werden; diese Gemeindesteuern sind nämlich objektbezogen und leiten ihre Berechtigung u.a. aus der Tatsache ab, daß die besteuerten Objekte den Gemeinden Ausgaben verursachen. Zu der neu einzuführenden dritten Gemeindesteuer, die im Rahmen des Gemeindesteuersystems die Funktion erfüllen soll, eine möglichst breite Schicht von Gemeindeeinwohnern steuerlich zu erfassen, sind also auch Gewerbetreibende und Grundstücksbesitzer in ihrer Eigenschaft als Gemeindebürger heranzuziehen.

Eine Mietsteuer wäre demnach als Gemeindesteuer nur vertretbar, wenn neben den Mietern die Besitzer von Eigenwohnungen ebenfalls in die Steuerpflicht einbezogen würden. Als Bemessungsgrundlage für die Eigenwohnungen könnte die ortsübliche Miete dienen. Damit stünde aber eine Steuer zur Diskussion, die hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen mit der von

1) Zur gegenwärtigen Problematik der Gemeindefinanzen, a.a.O., S.22

Popitz 1931 vorgeschlagenen Wohnsteuer im wesentlichen übereinstimmt.

Zu der Zeit, als Popitz seinen Vorschlag unterbreitete, hatte dieser unbestreitbare Vorzüge. Die Wohnsteuer war an den Abbau der Hauszinssteuer geknüpft, die 1924 eingeführt und als Sondersteuer allen Hausbesitzern, die mit ihrem Vermögen relativ gut durch die Inflation gekommen waren, auferlegt worden war.¹⁾ Bei der damals ausgeglichenen Lage des Wohnungsmarktes konnte der Wohnungsaufwand auch als ein geeigneter Maßstab für die steuerliche Leistungsfähigkeit angesehen werden. Dieser Vorzug ist jedoch heute weitgehend nicht gegeben. Für die Beurteilung der Mieten als Merkmal für die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen gilt das in bezug auf den Wohnraum als Bemessungsgrundlage bereits Gesagte. Die Mietausgaben sind heute fast ebenso zufallsbedingt wie die Größe des bewohnten Raumes und stehen "nur in einem sehr fragwürdigen Zusammenhang mit der Einkommenslage und dem sonstigen Lebensstandard"²⁾ der Gemeindegewohner.

Als Ergebnis dieser Analyse ist demnach festzuhalten, daß Wohn- und Mietsteuern - zumindest im gegenwärtigen Zeitpunkt - als neu einzuführende dritte Gemeindesteuer nicht in Betracht kommen.

4. Der Gemeindegewinnzuschlag zur Einkommensteuer

In der Diskussion über die Gemeindesteuerreform wurden einige Vorschläge gemacht, die eine Beteiligung der Gemeinden an dem Aufkommen aus der Einkommen- und Lohnsteuer vorsehen.

Der bayerische Finanzminister Eberhard regte an, die Gemeinden mit 10 % des Landesbruttoaufkommens an der Lohnsteuer zu beteiligen und diesen Betrag auf die Wohnsitzgemeinden nach dem örtlichen Aufkommen auf-

1) Vgl. Herzog, Richard: Finanzwissenschaft, a.a.O., S.82

2) Zur gegenwärtigen Problematik der Gemeindefinanzen, a.a.O., S.22

zuteilen.

Flume schlug vor, die Gemeindebürger zu den Gemeindelasten in der Weise heranzuziehen, daß die Gemeinden aus dem Aufkommen der Einkommen- und Lohnsteuer jährlich einen festen Betrag (1961 etwa 3 Milliarden DM) erhalten.

Der Bund der Steuerzahler schließlich empfahl, den Gemeinden das Recht einzuräumen, einen Zuschlag zur staatlichen Einkommen- und Lohnsteuer zu erheben. Auf diese Weise könne der größte Personenkreis erfaßt werden, "der überhaupt mit einer der heute bestehenden direkten Personalsteuern zu erfassen ist."¹⁾ Ein Gemeindezuschlag zur Einkommensteuer, der es gestattet, die Gemeindesteuerlast nach der Leistungsfähigkeit des Einzelnen auf eine relativ große Zahl von Steuerzahlern zu verteilen, sei daher gut geeignet, das Interesse der Bürger an der kommunalen Finanzwirtschaft zu heben. Da die eigene Steuerquelle vor allem der Finanzierung der Selbstverwaltungsaufgaben der Gemeinden dienen soll, wird dieses mit dem gemeindlichen Zuschlag zur Einkommensteuer anzustrebende politische Ziel vom Bund der Steuerzahler besonders betont.

Von den genannten Formen der Beteiligung an der staatlichen Einkommensteuer bietet nur der Zuschlag zur Einkommensteuer den Gemeinden die Möglichkeit, über den Grad der Anspannung dieser Steuerform in eigener Verantwortung zu entscheiden und die Gemeindebürger unter Berücksichtigung der spezifischen örtlichen Verhältnisse zu den Gemeindelasten heranzuziehen.

In den Vorschlägen von Eberhard und Flume dagegen ist für eine auch nur bescheidene autonome gemeindliche Steuerpolitik kein Raum; den Gemeinden ist lediglich die Rolle des Geldempfängers, der im übrigen auf die Höhe des örtlichen Aufkommens aus der Beteiligung an der staatlichen Einkommensteuer keinen Einfluß nehmen kann, zgedacht. Die von

1) Bund der Steuerzahler: Steuersenkung und Finanzreform, a.a.O., S.25

Eberhard und Flume zur Diskussion gestellten Formen der Beteiligung sind also ausschließlich unter dem Gesichtspunkt einer Verbesserung der Gemeindefinanzen zu beurteilen und im Grunde den Finanzzuweisungen der übergeordneten Gebietskörperschaften gleichzustellen. Ein Beitrag zur Frage der dritten großen Gemeindesteuer und damit zu einer strukturellen Verbesserung des Gemeindesteuersystems kann in diesen Vorschlägen nicht gesehen werden. Aus diesem Grund sind sie an dieser Stelle nicht weiter zu behandeln.

Allerdings ist darauf hinzuweisen, daß nach dem Vorschlag des Bundes der Steuerzahler der Zuschlag zur staatlichen Einkommensteuer ebenfalls nicht als dritte große Gemeindesteuer, sondern als einzige eigene Steuerquelle der Gemeinden überhaupt gedacht ist. Die von dem Bund der Steuerzahler angestrebte Lösung schließt jedoch nicht aus, den gemeindlichen Zuschlag zur Einkommensteuer auch unter dem Gesichtspunkt zu erörtern, ob er neben Gewerbe- und Grundsteuer als dritte große Steuerquelle, über deren Ausschöpfung die Gemeinden frei entscheiden können, in Frage kommt.

Die folgende Untersuchung kann auf praktische Erfahrungen, die mit einem Gemeindezuschlag zur Einkommensteuer in der Vergangenheit gemacht wurden, nicht gestützt werden. Die Beurteilung dieser Steuerform als eigene gemeindliche Steuerquelle wird durch die jeweilige gesetzestechnische Ausgestaltung der staatlichen Einkommensteuer entscheidend bestimmt. Es ist deshalb auch nicht möglich, beispielsweise die vor der Zeit des 1. Weltkrieges in Preußen bestehende Regelung des gemeindlichen Zuschlagsrechts etwa noch als Vorbild für die praktische Ausgestaltung eines Zuschlages zur gegenwärtigen Einkommensteuer anzusehen. Man denke nur daran, daß in Preußen die Höchstbelastung des Einkommens durch die staatliche Einkommensteuer 4 % betrug und die damals durchaus nicht ungewöhnlichen gemeindlichen Zuschlagsätze von 300 und mehr Prozent nur zu einer

Einkommensbelastung von maximal 16 % führten. Dies schien zwar der damaligen Zeit bereits ein ungeheurer Eingriff des Staates in die private Sphäre zu sein, nach unseren heutigen Vorstellungen handelte es sich jedoch um eine vergleichsweise niedrige steuerliche Einkommensbelastung.¹⁾

Unsere jetzige Einkommensteuer ist durch hohe Familienermäßigungen und einen Steuertarif gekennzeichnet, bei dem den Progressionsstufen eine breite proportionale Eingangsstufe mit einem Freibetrag von DM 1 680.- vorgeschaltet ist. Die Einführung dieses Tarifs im Jahre 1958 hat 2,8 Millionen Steuerpflichtige zusätzlich von der Einkommensteuer freigestellt, sodaß seitdem von den insgesamt 22,5 Millionen Steuerpflichtigen ca. 10 Millionen oder rd. 46 % aller Einkommensempfänger nicht mehr zur Einkommensteuer herangezogen werden.²⁾

Sicher wird bis heute ein gewisser Prozentsatz der 1958 von der Einkommensteuer befreiten Personen infolge gestiegener Einkommen wieder in die Einkommensteuerpflicht hineingewachsen sein. Trotzdem gilt auch heute noch, daß ein Zuschlag zur jetzigen Einkommensteuer wenig geeignet ist, das mit der Einführung einer dritten Gemeindesteuer vor allem verfolgte Ziel der Heranziehung einer möglichst breiten Schicht von Gemeindebürgern zu verwirklichen.³⁾ Die Freistellung eines großen Teils der Einkommensempfänger von der staatlichen Einkommensteuer würde einem Gemeindezuschlag die unter dem Gesichtspunkt einer Belebung der kommunalen Selbstverwaltung wichtige Breitenwirkung nehmen.

Allerdings können diese mit der Einführung eines Gemeindezuschlages verbundenen nachteiligen Wirkungen abgeschwächt werden, wenn man, wie der Bund der Steuerzahler angeregt hat, den Gemeinden zusätzlich

1) Vgl. Unckel, Gert: Probleme einer gemeindlichen Personalbesteuerung in Deutschland, Diss. Frankfurt/M 1959, S.54

2) Ebenda, S.123

3) Zur gegenwärtigen Problematik der Gemeindefinanzen, a.a.O., S.21

das Recht einräumt, "fakultativ einen relativ niedrig zu bemessenden Anerkennungsbeitrag" zu beschließen, den diejenigen Gemeindeeinwohner entrichten müssen, die zwar Einkommen haben, aber keine Lohn- und Einkommensteuer zahlen."¹⁾

Auf Grund der gesetzlichen Gestaltung des jetzigen Einkommensteuertarifs würde jedoch ein Gemeindezuschlag außerdem eine starke Streuung des örtlichen Aufkommens aufweisen und damit zu einer erheblichen Verschärfung der Steuerkraftunterschiede zwischen steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden führen. Da die staatliche Einkommensteuer zudem als eine ausgesprochen konjunkturreagible Steuer anzusehen ist, wäre mit der Zulassung des gemeindlichen Zuschlagsrechts gleichzeitig eine Erhöhung der Krisenempfindlichkeit der Gemeindesteuereinnahmen in Kauf zu nehmen.

Abschließend bleibt somit festzustellen, daß ein Gemeindezuschlag zur Einkommensteuer unter dem Gesichtspunkt einer strukturellen Reform des gegenwärtigen Gemeindesteuersystems nicht als dritte Gemeindesteuer geeignet ist.

Es wäre darüber hinaus zu fragen, ob es bei der zentralen Stellung, die die heutige staatliche Einkommensteuer im Gesamtsteuersystem einnimmt, vertretbar wäre, eine mit einem gemeindlichen Zuschlagsrecht verknüpfte unterschiedliche Ausschöpfung dieser Steuerquelle zuzulassen. Die Bundesregierung²⁾ hat zu dieser Frage dem Sinne nach wie folgt Stellung genommen: Die Einkommensteuer liefert heute die für den öffentlichen Gesamthaushalt entscheidenden Einnahmen und hat sich zunehmend als wichtiges Mittel zur Verwirklichung sozial- und wirtschaftspolitischer Ziele und zur Beeinflussung des Konjunkturablaufs

1) Bund der Steuerzahler: Steuersenkung und Finanzreform, a.a.O., S.26

2) Vgl. Begründung zum Entwurf eines Finanzverfassungsgesetzes, eines Finanzanpassungsgesetzes und eines Länderfinanzausgleichsgesetzes, Vorabdruck 27.2.1954, S.51

erwiesen. Die Anspannung dieser Steuer ist stets ein Kompromiß zwischen den Deckungsbedürfnissen der öffentlichen Hand, der steuerlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen und den ordnungspolitischen Zielsetzungen des Staates und stellt damit eine Entscheidung von großer Tragweite dar, die ihrem Wesen nach nur zentral, d.h. für das gesamte Wirtschaftsgebiet nur einheitlich getroffen werden kann.

Der Bundesgesetzgeber kann deshalb nicht zulassen, daß seine Entscheidung über die Gestaltung des Einkommensteuertarifs auf Gemeindeebene modifiziert und die mit ihr angestrebten steuerpolitischen Wirkungen von Gemeinde zu Gemeinde abgewandelt werden.

5. Die Gemeindeeinkommensteuer

51. Stellung der dritten Gemeindesteuer im Rahmen des Gemeindesteuersystems

Die Funktionen, die der dritten großen Gemeindesteuer im Gemeindesteuersystem zugedacht sind, bestimmen weitgehend ihre technische Ausgestaltung.

Die neu einzuführende Gemeindesteuer soll die bereits bestehenden derart ergänzen, daß neben Grund und Boden und Gewerbebetriebe auch die Gemeindeeinkommensteuer als dritter lastenverursachender Faktor zur Deckung der Gemeindeausgaben steuerlich herangezogen werden. Diese Aufgabe kann die neue Gemeindesteuer nur erfüllen, wenn ihre Bemessungsgrundlage so gewählt wird, daß eine möglichst breite Schicht der Gemeindeeinkommensteuerpflichtigen in die gemeindliche Steuerpflicht einbezogen wird. Es sei daran erinnert, daß ein gemeindlicher Zuschlag zur staatlichen Einkommensteuer letztlich wegen mangelnder Breitenwirkung infolge der hohen Freibeträge bei der Einkommensteuer als neue Steuerquelle für die Gemeinden abgelehnt wurde.

Die dritte Gemeindesteuer hat daneben auch eine politische Aufgabe. Durch Auferlegung einer Steuer sollen die Bürger angehalten werden, sich stärker für die Angelegenheiten ihrer Gemeinde zu interessieren. Aus der finanziellen Mitbeteiligung soll nach

Delvos jene politische Mitverantwortung erwachsen, "die sowohl die Arbeit der Verwaltung als auch der Bürgerschaftsvertretung kritisch überprüft, ferner auch auf die Parteien einwirkt und so die politische Willensbildung beeinflusst."¹⁾ Wenn überhaupt, so kann dieses politische Ziel nur mit einer Steuer erreicht werden, die die Bürger direkt und fühlbar trifft und die unmittelbar an die Gemeinden abzuführen ist. Die als dritte Gemeindesteuer u.ä. vorgeschlagene Einzelhandels-Umsatzsteuer genügt dieser Forderung nicht; das war ein wichtiger Grund, sie als neue Gemeindesteuer abzulehnen.

Wenn auch der Beitrags- bzw. Gegenleistungsgedanke in dieser Arbeit mit gewissen Einschränkungen als Kriterium für die Auswahl der für Gemeinden geeigneten Steuerquellen gedient hat, so gilt doch auch für Gemeindesteuern, zumal wenn sie personenbezogen sind, daß bei ihrer Bemessung die steuerliche Leistungsfähigkeit der Pflichtigen gebührend zu berücksichtigen ist. Die neu einzuführende dritte Gemeindesteuer darf also gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der steuerlichen Leistungsfähigkeit nicht offensichtlich verstoßen. Die unzureichende Beachtung dieses elementaren Besteuerungsprinzips war der wesentliche Grund, einer Einführung von Wohn- und Mietsteuern als neue Gemeindesteuer - zumindest im gegenwärtigen Zeitpunkt - nicht zuzustimmen.

Die direkte steuerliche Erfassung einer breiten Schicht von Gemeindewohnern unter ausreichender Berücksichtigung des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit kann heute nur durch eine Personalsteuer, die an das Einkommen anknüpft, erreicht werden. Diese Erkenntnis hat in der Diskussion um die Gemeindesteuerreform zu den Vorschlägen geführt, den Gemeinden das Recht zur Einführung einer Gemeindewohnsteuer zu geben, die die Gemeindebürger

1) Delvos, Hubert: Wer die Musik bestellt, muß sie auch bezahlen, in Frankfurter Allgemeine Zeitung 1957 Nr.277 S.2

nach Maßgabe ihres Einkommens steuerpflichtig macht.

52. Mögliche Gestaltungsformen einer Gemeinde- einwohnersteuer

Hinsichtlich der gesetzestechnischen Ausgestaltung einer Gemeindeeinwohnersteuer kann auf praktische Erfahrungen zurückgegriffen werden, die mit der im Jahre 1897 eingeführten Bürgersteuer gesammelt wurden. Die Bürgersteuer wurde 1942 wieder abgeschafft. Den Gemeinden wurde damals zugesichert, daß mit Ablauf des zweiten Kalenderjahres nach der Beendigung des Kabinetts des ersten Gemeindepersonalesteuergesetzes erlassen werden sollte. Der Gesetzgeber hat dieses in der Tat im dritten deutschen Gesetzgebungsversprechen bis heute nicht eingelöst. In der vorwiegend in den fünfziger Jahren geführten Diskussion um die Einführung einer Gemeindeeinwohnersteuer sind verschiedene Vorschläge vorgelegt und erörtert worden, unter denen sich der Entwurf eines Einkommensteuergesetzes als die beste Lösung herausstellte. Es handelt sich dabei um

1. den Entwurf eines Einwohnersteuergesetzes, den eine Studienkommission im Rahmen eines Gutachtens über die Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs im Jahre 1954 ausgearbeitet hat¹⁾ und der den Entwurf eines Einwohnersteuergesetzes nach dem Stand vom 28.11.1957.²⁾

Diese beiden Entwürfe eines Einwohnersteuergesetzes sind heute teilweise veraltet und können neben der Bürgersteuer als Basis für die Erörterung der Frage nach der sachgemäßen und zweckgerechten Gestaltung einer möglichen Gemeindeeinwohnersteuer dienen. Es empfiehlt sich daher, die wichtigsten Bestimmungen des Bürgersteuergesetzes sowie der genannten Entwürfe eines Einwohnersteuergesetzes in folgender Weise kurz aufzuzeichnen.

- 1) Bericht der Studienkommission zur Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs, in Bundestagsdrucksache 480 (2. Wahlperiode)
- 2) Vgl. Unkel, Gert: a.a.O., S. 57
(Der Referentenentwurf war mir nicht zugänglich; ich werde mich daher bei seiner Besprechung auf die Ausführungen von Unkel stützen.)

521. Die Bürgersteuer

Die Bürgersteuer¹⁾ wurde durch die Notverordnung vom 26.7.1930 eingeführt. Sie war ursprünglich als ein allgemeiner Beitrag gedacht, der in Form einer Kopfsteuer von jedem wahlberechtigten Gemeindebürger erhoben werden sollte. In dieser rohen Form hat die Bürgersteuer von Anfang an aber nicht bestanden. Bereits die Notverordnung vom 1.12.1930 brachte insofern Milderungen, als die Steuer nach der Höhe des Einkommens stärker abgestuft war. Die Bürgersteuer der Ehefrau betrug von Anfang an nur die Hälfte der Steuer ihres Ehemanns. Außerdem waren einige Befreiungsvorschriften, z.B. für die Empfänger von Wohlfahrts- und Krisenunterstützungen, vorgesehen. Auf dieser Grundlage ist die Bürgersteuer in den Jahren 1931 bis 1933 sowohl hinsichtlich der Staffelung der Steuergrundbeträge als auch hinsichtlich der Befreiungsvorschriften verfeinert worden. Eine Neugestaltung des Bürgersteuerrechts erfolgte durch das Bürgersteuergesetz vom 16.10.1934. Durch Berücksichtigung des Familienstandes und Erhöhung der Freigrenzen wurde der unsoziale Charakter der Bürgersteuer weiter abgeschwächt.

Nach dem zuletzt gültigen Bürgersteuergesetz vom 20.11.1937 waren alle natürlichen Personen bürgersteuerpflichtig, die am Stichtag das 18. Lebensjahr vollendet und ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einer inländischen Gemeinde hatten. Bemessungsgrundlage war das Einkommen oder das Vermögen. Eine Gemeinde konnte das Vermögen dann als Besteuerungsgrundlage heranziehen, wenn die hierfür maßgebenden Steuermeßbeträge hoher waren als die nach dem Einkommen abgestuften. Die Steuermeßbeträge waren nach der Höhe des Einkommens bzw. des Vermögens gestaffelt. Die Staffelung nach dem Einkommen erstreckte sich von 3 RM für einkommensteuerfreie Personen bis 1.000 RM bei einem Einkommen zwischen 250.000 und 500.000 RM. Für jede weiteren 300.000 RM

1) Vgl. Unckel, Gert: a.a.O., S.55

Oermann, Josef: Die Bürgersteuer, Berlin 1939

Einkommen erhöhte sich der Steuermeßbetrag um 1.000 RM. Eine Ermäßigung des Steuermeßbetrages um ein Drittel wurde Personen über 50 Jahren gewährt, wenn sie einkommensteuerfrei waren oder im Bemessungsjahr nicht mehr als 2.100 RM bezogen hatten. Steuerpflichtige, deren Einkommen eine bestimmte Grenze nicht überschritt, hatten Anspruch auf Kinderermäßigung, wenn mindestens zwei minderjährige Kinder zu ihrem Haushalt gehörten.

Das Gesetz sah auch eine Steuerfreigrenze vor. Sie betrug für Verheiratete 150 % und für Ledige 130 % des allgemeinen Fürsorgeunterstützungssatzes, mindestens jedoch jährlich 400 RM. Die Ehegatten wurden gemeinsam zur Bürgersteuer herangezogen. Dasselbe galt für den Haushaltsvorstand und seine minderjährigen Kinder, sofern diese das 18. Lebensjahr vollendet hatten und seinem Haushalt angehörten. In den Jahren ihres Bestehens erbrachte die Bürgersteuer den Gemeinden von Jahr zu Jahr steigende Einnahmen¹⁾; zum Zeitpunkt ihrer Abschaffung war sie eine ergiebige und bedeutende gemeindliche Steuerquelle.

522. Die Gemeindeeinwohnersteuer nach dem Entwurf der Studienkommission und nach dem Referentenentwurf

Im Entwurf der Studienkommission ist die Einwohnersteuerverpflichtung an das aktive Gemeindewahlrecht der Einwohner geknüpft. Empfänger bestimmter Sozialbezüge sind von der Steuer befreit. Gemeinsam veranlagte Ehegatten sind wie ein einzelner Steuerpflichtiger

1) Vgl. Unckel, Gert: a.a.O., S.46

Das Bürgersteueraufkommen im Altreichsgebiet in den Rechnungsjahren 1930 bis 1938

1930/31:	66,9 Mill. RM
1931/32:	216,6 Mill. RM
1932/33:	194,0 Mill. RM
1933/34:	360,0 Mill. RM
1934/35:	398,0 Mill. RM
1935/36:	415,0 Mill. RM
1936/37:	460,0 Mill. RM
1937/38:	513,1 Mill. RM
1938/39:	550,9 Mill. RM

2) Vgl. Bericht der Studienkommission, a.a.O., S.149

tiger gestellt. Jeder steuerpflichtige und nicht von der Steuer befreite Einwohner schuldet einen Mindestbetrag. Zahlt er Einkommensteuer (Lohnsteuer), so ist diese Steuerleistung der Maßstab für die Höhe seiner Einwohnersteuer. Die Steuermeßbeträge sind nach der Höhe der Einkommensteuer bzw. der Lohnsteuer gestaffelt. Der Gruppentarif sieht von einer bestimmten Einkommensteuerhöhe (7.199 DM) bzw. Lohnsteuerhöhe (monatlich 599,90 DM) an, die bei einem Jahreseinkommen von etwa 25.000 DM erreicht wird, die gleiche Steuerleistung vor.

Der Referentenentwurf unterscheidet sich von dem Entwurf der Studienkommission vor allem hinsichtlich der Wahl der Besteuerungsgrundlage und in der Zulassung von Freibeträgen. Nach dem Referentenentwurf ist das steuerpflichtige Einkommen nach dem Einkommensteuergesetz Bemessungsgrundlage für die Einwohnersteuer. Personen mit einem Einkommen unter 2.400 DM sind von der Einwohnersteuer befreit. Die Steuermeßbeträge sind nach der Höhe des Einkommens gestaffelt. Allerdings sieht der Referentenentwurf eine Staffelung nach nur vier Einkommensgruppen vor.

Eine Erörterung der Frage, welche Bestimmungen der Bürgersteuer und der beiden Entwürfe eines Einwohnersteuergesetzes Eingang in eine künftige Gemeindeeinkommensteuer finden bzw. in welcher Weise diese Bestimmungen den heutigen Verhältnissen angepaßt werden können, soll zunächst unterbleiben. Es ist auch nicht beabsichtigt, die bereits vorhandenen Vorschläge über die Gestaltung der Gemeindeeinkommensteuer um einen eigenen Entwurf eines Einwohnersteuergesetzes zu bereichern. Mit der Wiedergabe der wesentlichen Bestimmungen des Bürgersteuergesetzes nach dem Stand vom 20.11.1937 sowie der angeführten Entwürfe eines Einwohnersteuergesetzes sollte vor allem gezeigt werden, daß es grundsätzlich möglich ist, eine Gemeindepersonalsteuer einzuführen, die allen Anforderungen genügt, die sich aus ihrer Stellung im Gemeindesteuersystem und aus der Beachtung der modernen

Besteuerungsprinzipien ergeben. Die besprochenen Formen einer Einwohnersteuer gestatten es, eine breite Schicht von Gemeindegewohnern unter Berücksichtigung ihrer steuerlichen Leistungsfähigkeit direkt zur Finanzierung der Gemeindeausgaben heranzuziehen.

Gegen die Einführung einer Gemeindegewohnnersteuer sind indessen einige Bedenken geltend gemacht worden; es soll im folgenden geprüft werden, ob diese eine Ablehnung der Einwohnersteuer als dritte große Gemeindesteuer rechtfertigen können.

53. Erörterung der gegen die Einführung einer Gemeindegewohnnersteuer geltend gemachten Bedenken

Gegen die Gemeindegewohnnersteuer wird eingewandt, daß sie die Anzahl der Steuern in einem Zeitpunkt vermehren würde, in dem aus Gründen einer Vereinfachung des Steuersystems eher eine Verringerung der Steuerformen angestrebt werden müßte. Außerdem sei mit der Einführung dieser Steuer eine Erhöhung des Verwaltungsaufwandes in Kauf zu nehmen. Die weiteren Bedenken richten sich gegen den angeblich unsozialen Charakter der Einwohnersteuer und die mit deren Einführung verbundene höhere Steuerbelastung der Bürger. Die Einwohnersteuer sei zudem als Gemeindesteuer wenig geeignet, da die große Streuung ihres örtlichen Aufkommens zu einer erheblichen Verschärfung der Steuerkraftunterschiede zwischen steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden führen würde.

Die Bedenken, die sich aus der Vermehrung der Steuern ergeben, sollte man in Anbetracht der großen Bedeutung, die der Einführung einer dritten Gemeindesteuer für eine strukturelle Verbesserung des Gemeindesteuersystems beizumessen ist, zurückstellen können. Auch eine Erhöhung des Verwaltungsaufwandes wird sich mit der Erhebung einer Gemeindegewohnnersteuer nicht vermeiden lassen. Die vergleichsweise einfache technische Gestaltung der Steuer in den beiden besprochenen Entwürfen eines Einwohnersteuer-

Gesetzes stützt jedoch die Auffassung der Studienkommission, daß der Verwaltungsaufwand bei der Einwohnersteuer im Vergleich zu dem der früheren Bürgersteuer in vertretbaren Grenzen gehalten werden kann. Die Bemessung der Einwohnersteuer nach der Höhe der Einkommen- bzw. Lohnsteuerleistung, wie sie im Entwurf der Studienkommission vorgesehen ist, halte ich indessen vor allem wegen der Höhe des Verwaltungsaufwandes für unzweckmäßig. Die Finanzverwaltung wird heute bereits durch den für eine große Anzahl Lohnsteuerpflichtiger jährlich durchzuführenden Lohnsteuerausgleich erheblich beansprucht. Die Bemessung der Einwohnersteuer nach der gezahlten Lohnsteuer hätte aber zur Folge, daß zusätzlich zu dem Lohnsteuerausgleich auch die gezahlte Einwohnersteuer in vielen Fällen in Form eines Einwohnersteuerausgleichs berichtigt werden müßte. Die zusätzliche Durchführung dieses Einwohnersteuerausgleichs würde der Finanzverwaltung ein erhebliches Mehr an Verwaltungsaufwand bringen.

Aus rein verwaltungstechnischen Gründen ist daher zu empfehlen, die Einwohnersteuer nach der Höhe des Einkommens zu bemessen. Eine Erhöhung der gegenwärtig bestehenden Freibeträge bei der Einkommensteuer wäre in diesem Zusammenhang geeignet, die Finanzverwaltung in doppelter Hinsicht zu entlasten. Für die zusätzlich von der staatlichen Einkommensteuer freigesetzten Personen würde sowohl die Durchführung des jährlichen Lohnsteuerausgleichs als auch die Festsetzung der Steuermeßbeträge für die Einwohnersteuer, die bei den einkommensteuerfreien aber einwohnersteuerpflichtigen Einkommensempfängern durch einen Mindeststeuersatz ersetzt werden könnte, entfallen.

Die Gemeindeseinwohnersteuer soll vor allem zu einer qualitativen Verbesserung der gemeindlichen Finanzstruktur führen; eine Erhöhung der Gesamtsteuerbelastung der Gemeindeglieder ist mit ihrer Einführung

nicht beabsichtigt. Aus diesem Grunde ist zu fordern, daß durch eine steuerliche Entlastung der Bürger an anderer Stelle der für die Einführung der Einwohnersteuer notwendige steuerfreie Raum geschaffen wird. Der Gedanke liegt nahe, die erforderliche steuerliche Entlastung der Bürger durch eine entsprechende Senkung der Einkommensteuer herbeizuführen. Allerdings ist zu bemerken, daß durch die seit 1958 vorgenommenen wesentlichen Erhöhungen der Freibeträge mit dem Ergebnis, daß heute ein großer Teil der Einkommensempfänger überhaupt nicht mehr der Einkommensteuer unterliegt, der Spielraum für die Einführung einer neuen Gemeindesteuer bereits erheblich vergrößert worden ist. Trotzdem wird auch im gegenwärtigen Zeitpunkt eine Senkung der Einkommensteuer in Verbindung mit einer weiteren Erhöhung der Freibeträge zusätzlich notwendig sein, damit die mit der Einführung einer Einwohnersteuer verbundene höhere Gesamtsteuerbelastung in engen Grenzen gehalten oder sogar weitgehend vermieden werden kann. Eine Senkung des Einkommensteuertarifs und eine Erhöhung der Freibeträge kann sich allerdings für den Kreis der gegenwärtig bereits von der Einkommensteuer befreiten Personen nicht auswirken. Für diesen Personenkreis bedeutet die Einführung einer Gemeindeeinkommensteuer in den Fällen, in denen das Einkommen höher ist als der zugelassene Freibetrag, eine echte Erhöhung der Gesamtsteuerlast.

Diese scheinbar unsozialen Auswirkungen auf die Bezieher kleinerer Einkommen sind von Anfang an ein wichtiger Einwand gegen die Einführung einer Einwohnersteuer gewesen.

Es wurde verschiedentlich betont, daß eine künftige Gemeindeeinkommensteuer nicht als Kopfsteuer gestaltet werden darf, sondern die steuerliche Leistungsfähigkeit der Pflichtigen ausreichend berücksichtigt sein muß. Die Beachtung dieses wichtigen Besteuerungsgrundsatzes erfordert die Freistellung des Existenzminimums, die Staffelung der Steuermeßbeträge

vor allem in den unteren Einkommensgruppen und eine angemessene Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen wie Familienstand und Anzahl der Kinder. Die Gemeindeeinkommensteuer darf aber deshalb nicht zu einer zweiten Einkommensteuer werden. Die im Einkommensteuerrecht eingeführten Freigrenzen, die heute erheblich über das Existenzminimum hinausgehen und für deren Höhe hauptsächlich Gründe der Verwaltungsvereinfachung bestimmend waren, sowie die scharfe Progression des Tarifs können nicht übernommen werden, "da beide nur im Rahmen der staatlichen Einkommensteuerepolitik ihren vollen Sinn haben, den Zielsetzungen einer umfassenden Gemeindeeinkommensteuer indessen nicht Rechnung tragen."¹⁾

Die dargestellten möglichen Formen einer Einwohnersteuer lassen erkennen, daß die direkte steuerliche Belastung einer breiten Schicht von Gemeindeeinwohnern die ausreichende Berücksichtigung ihrer steuerlichen Leistungsfähigkeit nicht ausschließt. Wenn sich auch heute noch an die ehemalige Bürgersteuer mit ihrem anfänglich kopfsteuerartigen Charakter vorwiegend unerfreuliche Erinnerungen knüpfen, so muß doch anerkannt werden, daß nach der letzten Neufassung des Gesetzes vom 20.11.1937 die Bürgersteuer ihre unsozialen Züge fast vollständig verloren hatte.

Im Entwurf der Studienkommission ist schon mit der Wahl der Bemessungsgrundlage der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit befriedigend berücksichtigt. Die Einwohnersteuer ist nach der Höhe der Einkommensteuerleistung gestaffelt, die aber bereits das Ergebnis weitgehender Rücksichtnahme auf die persönlichen Verhältnisse der Steuerpflichtigen ist. Der Referentenentwurf sieht allerdings neben der Zulassung eines Freibetrages nur eine Staffelung nach vier Einkommensgruppen vor. Durch eine verfeinerte Abstufung der Steuermaßbeträge nach

1) Bericht der Studienkommission, a.a.O., S.149

der Höhe des Einkommens und durch den Einbau von Bestimmungen, die eine angemessene Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse der Gemeindebürger vorsehen, könnte jedoch auch der Referentenentwurf leicht so umgestaltet werden, daß er den sozialen Grundsätzen der Einkommensbesteuerung besser entspricht.

Der Verzicht auf die Übernahme der hohen Freigrenzen bei der Einkommensteuer sowie ihres progressiven Tarifs ist auch eine notwendige Voraussetzung dafür, daß eine künftige Gemeindeeinkommensteuer nicht zu einer erheblichen Verschärfung der Steuerkraftunterschiede zwischen steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden führt. Die Untersuchungen Rudlofs¹⁾ über das örtliche Aufkommen der früheren Bürgersteuer sind geeignet, die in diesem Zusammenhang geäußerten Bedenken weitgehend zu entkräften. Rudlof hat errechnet, daß die Streuung der örtlichen Steuerkraft bei der Bürgersteuer etwa der Streuung des örtlichen Aufkommens der Grundsteuer B entsprach, die Bürgersteuer also gerade unter dem Gesichtspunkt der Streuung des örtlichen Aufkommens besonders günstig zu beurteilen war. Die für die Bürgersteuer ermittelten Ergebnisse können eingehende Untersuchungen über die Streuung des örtlichen Aufkommens einer künftigen Gemeindeeinkommensteuer nicht ersetzen. Zumindest zeigen sie aber, daß bei entsprechender Ausgestaltung der Steuer die unter Umständen eintretende Verschärfung der Steuerkraftunterschiede in vertretbaren Grenzen gehalten werden kann.

Die Erörterung der gegen die Gemeindeeinkommensteuer geltend gemachten Bedenken führt somit zu dem Ergebnis, daß keiner der vorgebrachten Einwände als so schwerwiegend anzusehen ist, daß er eine Ablehnung ihrer Einführung als neue Gemeindesteuer rechtfertigen könnte. Wie eine Einkommensteuer letztlich zu beurteilen sein wird, wird vor allem eine Frage ihrer

1) Rudlof, H.: a.a.O., S.111

gesetzestechnischen Ausgestaltung sein. Die durchgeführte Untersuchung berechtigt aber zu der Feststellung, daß eine Gemeindeeinkommensteuer so gestaltet werden kann, daß sie allen Anforderungen genügt, die an eine dritte Gemeindesteuer zu stellen sind. Ihre Einführung als dritte große Gemeindesteuer würde eine sinnvolle und sachgerechte Ergänzung der bereits bestehenden Gemeindesteuern darstellen und damit eine strukturelle Verbesserung des gegenwärtigen Gemeindesteuersystems bewirken.

Wenn eine Gemeindeeinkommensteuer in den Jahren nach dem Kriege zwar diskutiert, letztlich aber doch nicht erhoben worden ist, so lag das weniger an den gegen sie vorgebrachten sachlichen Einwänden als vielmehr daran, daß ihre Einführung politisch nicht durchgesetzt werden konnte. Die Einführung einer neuen Steuer, die zudem zu einer direkten steuerlichen Belastung einer breiten Schicht von Bürgern führen soll, ist eine denkbar unpopuläre Maßnahme.

"Jeder, der etwas vom politischen Leben versteht, muß wissen, daß sich jede Klasse oder Gruppe politisch aufgibt, die einen so ungenerösen Plan auch nur ausspricht."¹⁾ Dieser Satz, von Schumpeter bereits im Jahre 1927 formuliert, gilt auch heute noch uneingeschränkt.

Die Anerkennung der einer sachgerechten Lösung der Gemeindesteuerprobleme entgegenstehenden politischen Überlegungen kann indessen keinen Einfluß auf meine grundsätzliche Überzeugung haben, daß die Einführung einer Einkommensteuer als dritte große Gemeindesteuer ein entscheidender Beitrag zur strukturellen Verbesserung des gegenwärtigen Gemeindesteuersystems darstellen würde.

1) Schumpeter, Joseph: Finanzausgleich, in Der deutsche Volkswirt, 1. Jg. Zweiter Halbband, Berlin 1927, S.1126

F. Zusammenfassung der Ergebnisse

Die finanziellen Schwierigkeiten, denen sich eine große Anzahl von Gemeinden heute gegenübersehen, sind im wesentlichen die Folge struktureller Mängel, die sich im Laufe der letzten Jahrzehnte im Gemeindesteuersystem herausgebildet haben. Die Beseitigung dieser Mängel erfordert eine grundlegende Reform der Gemeindefinanzverfassung. Der Verzicht auf ein besonderes Gemeindesteuersystem scheidet indessen als eine Möglichkeit zur Neuordnung der Gemeindefinanzen aus. Das auch heute unbestrittene Recht der Gemeinden, die sich aus den "örtlichen Lebensverhältnissen" (Becker) ergebenden Aufgaben frei von staatlichen Weisungen in eigener Verantwortung zu erfüllen, bedarf der finanziellen Fundierung durch das Recht auf selbstverantwortliche Ausschöpfung eigener Steuerquellen. Die Existenz eines Kommunalsteuersystems neben dem Staatssteuersystem ist m.a.W. eine Bedingung für eine "substanzhafte" (Werner Weber) kommunale Selbstverwaltung.

Bei der Auswahl der für Gemeinden geeigneten Steuerquellen sind neben den allgemeinen Besteuerungsprinzipien einige besondere Grundsätze der Gemeindebesteuerung zu beachten. Wichtig in diesem Zusammenhang scheint mir vor allem der von Popitz formulierte Grundsatz der Wechselwirkung zwischen den Besteuerungsmöglichkeiten und den Gemeindeausgaben. In den Gemeinden besteht noch ein hinreichend enger und bestimmbarer Zusammenhang zwischen den Gemeindelasten und den sie verursachenden Faktoren, der es rechtfertigt, die Besteuerungsgrundlagen für die Gemeindesteuern so zu wählen, daß die Empfänger gemeindlicher Vorteile und Dienstleistungen in die Gemeindesteuerpflicht einbezogen werden.

Die Gemeindeausgaben werden hauptsächlich durch Grund und Boden, Gewerbebetriebe und Gemeindebürger verursacht. Von diesen drei lastenverursachenden Faktoren werden heute der Grund und Boden und die

Gewerbetriebe durch Grund- und Gewerbesteuer steuerlich erfaßt. Seit dem Wegfall der Bürgersteuer im Jahre 1942 werden dagegen die Gemeindebürger zu einem direkten steuerlichen Beitrag zur Deckung der Gemeindeausgaben nicht mehr herangezogen. Dieser Strukturangel des gegenwärtigen Gemeindesteuersystems hat zu den Vorschlägen geführt, den Gemeinden das Recht zur Erhebung einer dritten großen Steuer zu geben, die eine breite Schicht der Gemeindebürger unmittelbar und fühlbar trifft. Die Analyse dieser Vorschläge ergab, daß die direkte steuerliche Erfassung einer möglichst breiten Schicht von Gemeindebürgern unter ausreichender Berücksichtigung ihrer steuerlichen Leistungsfähigkeit gegenwärtig nur durch eine Einwohnersteuer, die an das Einkommen anknüpft, erreicht werden kann. Die Einführung einer Einwohnersteuer als dritte große Gemeindesteuer würde eine sachgerechte Ergänzung der bereits bestehenden Gemeindesteuern darstellen und das gegenwärtige Gemeindesteuersystem strukturell verbessern. Sie wäre daneben auch geeignet, die an die Einführung einer dritten Gemeindesteuer geknüpften politischen Erwartungen zu erfüllen, die Gemeindebürger stärker für die Selbstverwaltungsangelegenheiten ihrer Gemeinde zu interessieren und das Verantwortungsbeußtsein der Gemeindevertreter bei der Bewilligung der Ausgaben zu heben.

Nach Einführung einer Gemeindeseinwohnersteuer werden die Gemeinden über drei große Steuern verfügen. Um nun zu verhindern, daß je nach der politischen Kräfteverteilung in den Gemeindevertretungen eine Steuer zugunsten der anderen unverhältnismäßig stark angespannt wird, wäre zu fordern, daß die Hebesätze der drei großen Gemeindesteuern in einer bestimmten gesetzlich fixierten Relation zu halten sind. Die Erhöhung des Hebesatzes für eine Steuer würde dann die Konsequenz haben, daß auch die Hebesätze für die anderen Steuern in entsprechendem Verhältnis erhöht werden müßten. Auch Popitz hielt die Einführung eines

solchen Koppelungsverhältnisses für notwendig und ich meine, man würde den Gerechtigkeitssinn der gerade in der Gemeindevertretung dominierenden politischen Gruppe auf eine zu harte Probe stellen, wollte man auf die gesetzliche Festlegung der Hebesatzrelationen verzichten.

In dem jetzigen Gemeindesteuersystem, das aus den Realsteuern und einigen kleineren Gemeindesteuern besteht, hat die Gewerbesteuer mit einem Anteil von fast 80 % der gesamten Gemeindesteuereinnahmen eine beherrschende Stellung inne. Die Gewerbesteuer zählt jedoch zu den ausgesprochen konjunkturreagiblen Steuern und hat überdies eine große Streuung ihres örtlichen Aufkommens. Die Entwicklung zu ihrer heutigen fiskalischen Bedeutung im Rahmen des Kommunalsteuersystems ist deshalb die Hauptursache dafür, daß die Gemeindesteuereinnahmen sehr krisenempfindlich geworden sind und sich zwischen den Gemeinden große Unterschiede in der örtlichen Steuerkraft herausgebildet haben.

Diese Mängel des gegenwärtigen Gemeindesteuersystems wurden verstärkt durch die unbefriedigende Entwicklung der Grundsteuer, deren Aufkommen seit 1950 im wesentlichen als Folge wirtschafts- und sozialpolitisch motivierter Maßnahmen des Gesetzgebers nur gering gestiegen ist.

Die zum Zwecke einer Reform der Realsteuern durchzuführenden Maßnahmen dienen also vor allem dem Ziel, die Steuerkraftunterschiede zwischen den Gemeinden zu mildern und die Gemeindesteuereinnahmen gegenüber Konjunkturschwankungen unempfindlicher zu machen. Voraussetzung für die Erreichung dieses Ziels ist die Reduzierung des Anteils der Gewerbesteuer an den Gemeindesteuereinnahmen zugunsten eines stärkeren fiskalischen Gewichts der Grundsteuer im Rahmen des Gemeindesteuersystems. Eine wesentliche Erhöhung der Einnahmen aus der Grundsteuer und hier insbesondere aus der Grundsteuer A und eine Senkung der

zum großen Teil überhöhten Hebesätze bei der Gewerbesteuer ist dazu erforderlich.

Inwieweit die angeführten Mängel des Kommunalsteuersystems mit Maßnahmen im Rahmen einer Reform der Realsteuern beseitigt werden können, wird hauptsächlich davon abhängen, in welchem Ausmaß die Einnahmen aus der Grundsteuer erhöht bzw. die aus der Gewerbesteuer gesenkt werden können.

Neben der Wiederherstellung einer als vertretbar angesehenen Relation zwischen den Aufkommen der Grundsteuer und Gewerbesteuer wird indessen auch die neu einzuführende Einwohnersteuer als einer relativ konjunkturunempfindlichen Steuer zu einer höheren Krisenfestigkeit der Gemeindesteuereinnahmen beitragen. Von einer künftigen Gemeindeeinwohnersteuer kann dagegen eine weitere Abschwächung der Steuerkraftunterschiede zwischen den Gemeinden nicht erwartet werden. Wenn auch die frühere Bürgersteuer unter dem Gesichtspunkt der Streuung des örtlichen Aufkommens durchaus günstig zu beurteilen war, so wird man durch eine entsprechende technische Ausgestaltung einer Einwohnersteuer bestenfalls erreichen können, daß die mit ihrer Einführung zu erwartende Verschärfung der Finanzkraftunterschiede in vertretbaren Grenzen gehalten werden kann. Es erscheint mir deshalb auch äußerst fraglich, ob das Problem der ungleichmäßigen Verteilung der Steuereinnahmen auf die Gemeinden allein mit Maßnahmen im Rahmen der Gemeindesteuerreform gelöst werden kann. Die befriedigende Beseitigung dieses grundlegenden Mangels des jetzigen Gemeindesteuersystems wird zusätzlich durch eine entsprechende Regelung der Finanzausgleichsbeziehungen zwischen Ländern und Gemeinden angestrebt werden müssen.

STATISTISCHER ANHANG
=====

Tabelle Nr. 1

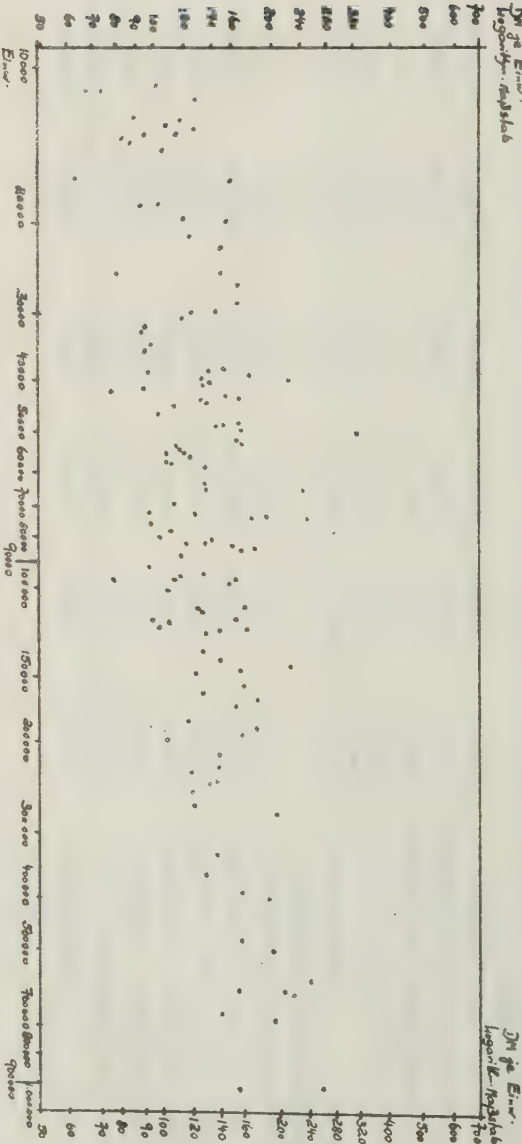
Der Größenkassenfaktor im Finanzbedarf und in der Finanzkraft der Gemeinden (nach den Beträgen von 1956)

(Beträge in DM je Einw.)

Gemeindegrößenklassen	Ausgaben		Einnahmen aus		Gewerbesteuer	
	DM je Einw.	vH	Steuern	Allgem. Finanzzuweisungen	Einnahmen	Grundbeträge
Kreisfreie Städte						
200 000 und mehr Einwohner	140,31	146,4	183,03	16,85	135,24	43,21
100 000 bis unter 200 000 Einw.	139,81	145,8	155,52	23,97	111,30	34,86
50 000 bis unter 100 000 Einw.	125,31	130,7	154,40	19,81	114,04	38,15
unter 50 000 Einwohner	114,83	119,8	153,54	13,37	110,34	39,41
Durchschnitt	135,70	141,5	170,33	18,50	124,83	40,36
Kreisangehörige Gemeinden						
20 000 und mehr Einwohner	115,95	120,9	148,99	15,76	116,46	39,32
10 000 bis unter 20 000 Einw.	97,65	101,9	123,35	15,17	94,22	33,05
5 000 bis unter 10 000 Einw.	83,94	87,6	101,08	14,09	73,79	26,03
3 000 bis unter 5 000 Einw.	70,23	73,3	84,05	15,78	59,36	20,62
1 000 bis unter 3 000 Einw.	59,02	61,6	63,23	15,45	39,35	13,27
unter 1 000 Einwohner	52,20	54,4	46,56	15,47	18,14	5,44
Durchschnitt	73,79	77,0	84,60	15,35	57,33	19,55
						279

Tabelle Nr. 2

Streuung der Steuereinnahmen der kreisfreien Städte
im Rechnungsjahr 1955



Quelle: Albers, Willi: Möglichkeiten und Grenzen eines interkommunalen Finanzausgleichs, in Kommunale Finanzreform, S. 68/69

Tabelle Nr. 3

Die Streuung des Istaufkommens der Real-
steuern innerhalb der Großstädte im
Rechnungsjahr 1956

Name der Stadt	Einw.	Grundsteuer		Gewerbsteuer		
		A	B	Lohn- summen- steuer	E.u.K.	zus.
in DM je Einw.						
Stuttgart	601.115	0,52	30,39	-	227,25	227,25
Frankfurt/M	623.172	0,32	39,47	29,57	150,18	179,75
Düsseldorf	654.850	0,27	31,27	41,28	144,62	185,89
Krefeld	196.161	1,07	34,58	-	164,00	164,00
Hannover	536.810	0,51	39,45	-	147,80	147,80
Mannheim	287.210	1,12	32,53	-	156,62	156,62
Köln	713.505	0,38	35,96	-	144,06	144,06
Nürnberg	424.306	0,33	32,45	-	143,91	143,91
Remscheid	118.161	0,41	28,01	37,93	114,09	152,02
Bielefeld	171.760	0,28	38,08	44,45	100,91	145,35
Darmstadt	123.306	2,25	37,00	-	136,82	136,82
Solingen	161.353	0,45	29,83	34,09	109,65	143,73
Luwigshafen/Rh	147.557	0,98	27,35	31,35	115,32	146,68
Offenbach/M.	104.283	0,60	29,54	-	138,52	138,52
München	962.860	0,21	37,03	-	120,69	120,69
Hagen	177.896	0,38	26,02	38,20	103,40	141,60
Durchschnitt der Städte, die über dem Durchschn.liegen	6.004.305	0,47	33,92	12,41	146,01	158,42
München-Gladbach	146.490	0,89	24,68	29,95	104,51	134,46
Dortmund	607.885	0,51	24,16	48,38	85,65	134,03
Augsburg	200.236	0,50	30,57	-	123,52	123,52
Wuppertal	406.225	0,30	28,49	33,69	92,01	125,69
Heidelberg	121.910	3,17	38,56	-	107,14	107,14
Aachen	152.075	0,33	27,88	-	126,17	126,17
Osnabrück	127.658	0,35	28,39	-	127,56	127,56
Karlsruhe	222.237	1,16	30,02	-	116,64	116,64
Duisburg	476.523	0,19	24,60	40,21	80,38	120,60
Bonn	136.031	0,31	34,93	24,60	79,94	104,53
Braunschweig	240.431	0,45	30,64	30,58	79,55	110,14
Mainz	115.812	1,71	29,05	-	107,54	107,54
Essen	698.925	0,26	24,40	36,52	77,18	113,71
Bochum	345.614	0,41	20,08	47,14	73,84	120,99
Würzburg	102.950	1,10	25,19	-	106,05	106,05
Wiesbaden	244.994	1,62	39,02	-	88,79	88,79
Gelsenkirchen	374.697	0,22	19,62	40,12	75,76	115,88
Mühlheim/Ruhr	169.306	0,64	27,74	35,66	69,08	104,56
Herne	115.365	0,21	20,42	34,59	73,19	107,77
Freiburg	128.401	1,00	32,01	-	94,74	94,74
Lübeck	229.554	1,22	31,99	24,87	66,84	91,71
Münster (Westf.)	155.833	0,51	35,20	-	92,02	92,02
Kiel	256.727	0,18	26,70	19,31	74,97	94,28
Obernhausen	241.570	0,11	19,84	40,27	59,72	99,99
Kassel	191.935	0,82	36,05	15,84	67,19	83,03
Recklinghausen	123.835	0,52	18,90	35,36	59,61	92,97
Bottrop	104.816	0,20	17,55	37,23	55,13	92,36

-Forts.-

Tabelle Nr. 3 (Fortsetzung)

Name der Stadt	Einw.	Grundsteuer		Gewerbesteuer		
		A	B	Lohnsummensteuer	E.u.K.	zus.
in DM je Einw.						
Salzgitter	100.294	4,73	21,53	32,90	45,15	78,05
Regensburg	120.324	0,63	27,94	-	75,40	75,40
Wanne-Eickel	101.758	0,12	16,47	32,76	47,92	80,68
Oldenburg	119.644	1,06	31,25	-	61,79	61,79
Durchschnitt der Städte, die <u>unter</u> dem Durchschnitt <u>liegen</u>						
	6.880.055	0,64	26,69	26,50	83,25	109,75
Gesamtdurchschnitt						
		0,56	28,51	19,93	112,50	132,43

Quelle: Rudlof, H.: Das örtliche Aufkommen von Steuern, Schriftenreihe des Instituts "Finanzen und Steuern", Heft 64, S.124, Tabelle 6

Tabelle Nr. 4

Die Zusammensetzung der Gemeindesteuern in Deutschland
1913 - 1961 (ausgewählte Jahre)

Jahr	Gemeinde- steuern insges.	Gewerbe- steuer	Grund- steuer	EST, KSt Bürger- steuer	Sonst. Gemeinde- steuern	Gew.- Steuer	als v.H. der Gemeindesteuererinnahmen insges.			
							Grund- steuer	EST, KSt, Bürger- steuer	Sonst. Gem.- Steuern	Grundsteuer i. v.H.d.d.Gew.- Steuer
Millionen DM										
1913	1.509,1	161,3	378,4	782,1	187,3	10,7	25,1	51,9	12,4	234,6
1925	3.205,5	471,1	509,4	919,0	1.306,1	14,9	15,9	28,7	40,7	108,1
1929	4.390,0	813,9	827,2	1.205,9	1.543,0	18,5	18,8	27,5	35,1	101,6
1933	3.223,0	476,0	955,0	808,2	984,0	14,8	29,6	25,1	30,5	200,6
1937	4.589,6	1.262,3	1.044,8	1.231,7	1.050,8	27,8	22,8	26,8	22,9	82,8
1950	2.784,2	1.312,3	1.180,9		291	47,1	42,4		10,5	90,0
1952	4.361,3	2.752,8	1.234,8		373,7	63,1	28,3		8,6	44,9
1954	5.291,8	3.509,0	1.349,7		433,1	66,4	25,6		8,2	38,5
1956	6.331	4.423	1.415		493	69,8	22,4		7,8	32,0
1958	7.628	5.565	1.539		524	72,9	20,2		6,9	27,6
1960	9.637	7.433	1.631		573	77,1	17,0		5,9	21,9
1961	10.471	8.147	1.719		605	77,8	16,4		5,8	21,1
1962	11.221	8.770	1.862		588	78,2	16,6		5,2	21,2

Quellen: 1) Degmeier, Hans-Alfred: Die kommunalen Einnahmen und Ausgaben, die kommunale Verschuldung und der kommunale Bedarf, in Kommunale Finanzen, Stuttgart 1959, S.45

2) Statistische Jahrbücher der Bundesrepublik Deutschland

Tabelle Nr. 5

Das Istaufkommen der Lohnsummensteuer im Kalenderjahr 1960
nach Gemeindegrößenklassen
- in 1 000 DM -

Gemeindegrößenklasse	Bundes- gebiet	Schleswig- Holstein	Nieder- sachsen	Nordrhein Westf.	Hessen	Rheinl.- Pfalz	Bayern	Hamburg	Bremen
Kreisfreie Städte									
m. 200 000 und mehr Einw.	199.708	-	-	102.095	26.237	-	-	45.177	26.199
m. 100 000 bis unter 500 000 E.	110.362	15.437	9.542	85.383	-	-	-	-	-
m. 400 000 bis unter 200 000 E.	87.123	-	4.822	65.218	5.227	6.227	-	-	4.273
m. 50 000 bis unter 100 000 E.	40.056	1.832	2.367	31.849	-	4.008	-	-	-
m. 20 000 bis unter 50 000 E.	16.316	-	7.992	5.302	920	2.102	-	-	-
m. 10 000 bis unter 20 000 E.	-	-	-	-	-	-	-	-	-
mit weniger als 10 000 Einw.	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Zusammen	453.563	17.268	24.722	289.847	33.395	12.692	-	45.177	30.473
Kreisangehörige Gemeinden									
mit 50 000 und mehr Einw.	9.530	-	-	9.530	-	-	-	-	-
m. 20 000 bis unter 50 000 E.	10.195	741	2.855	57.656	7.783	1.160	-	-	-
m. 10 000 bis unter 20 000 E.	32.008	982	1.482	27.153	1.083	1.308	-	-	-
m. 5 000 bis unter 10 000 E.	18.591	58	1.759	13.243	1.187	2.045	299	-	-
m. 3.000 bis unter 5 000 E.	6.664	-	572	4.460	1.150	481	1	-	-
m. 2.000 bis unter 3 000 E.	2.917	-	195	1.844	294	584	-	-	-
mit weniger als 2 000 Einw.	4.290	-	431	1.830	806	1.223	-	-	-
Zusammen	111.198	1.781	7.295	115.717	12.304	6.801	300	-	-

Tabelle Nr. 7

Die Steuereinnahmen der Gemeinden im Rechnungsjahr 1957
in DM je Einwohner nach Gemeindegrößenklassen

Größenklassen	Grundsteuer			Gewerbe- steuer	übrige Steuern	zusammen
	A	B	zus.			
Kreisfreie Städte						
200 000 und mehr Einwohner	0,42	31,70	32,12	161,15	16,38	209,64
100 000 bis unter 200 000 Einw.	0,86	30,26	31,11	130,28	13,86	175,25
50 000 bis unter 100 000 Einw.	0,85	27,82	28,67	128,80	13,12	170,58
weniger als 50 000 Einwohner	1,42	29,53	30,96	120,77	13,79	165,51
Durchschnitt	0,66	30,61	31,27	146,25	15,13	192,66
Kreisangehörige Gemeinden						
20 000 und mehr Einwohner	1,32	24,55	25,88	132,81	6,80	165,48
10 000 bis unter 20 000 Einw.	2,91	20,84	23,75	102,60	5,91	132,27
5 000 bis unter 10 000 Einw.	4,82	18,23	23,06	78,71	4,97	106,74
3 000 bis unter 5 000 Einw.	7,60	14,17	21,77	65,00	3,65	90,42
1 000 bis unter 3 000 Einw.	12,87	10,00	22,87	41,50	2,13	66,50
weniger als 1 000 Einwohner	23,85	5,16	29,01	20,43	1,02	50,47
Durchschnitt	11,15	13,60	24,75	63,15	3,48	91,38

Quelle: Herrmann: Die Bedeutung der Grundsteuer im gemeindlichen Steuersystem, in Kommunalwirtschaft 1959, Heft 7, S.274

Tabelle Nr. 3

Kassenmäßige Einnahmen aus den sogenannten kleinen
Gemeindesteuern im Kalenderjahr 1960
- in 1000 D_m -

Steuerart	Gemeinden und Gemeindever- bände	Kreisfreie Städte	Kreisangehörige Gemeinden			Landkreise
			zusammen	mit 10.000 und mehr Einw.	mit weniger als 10.000 Einw.	
Zuschlag zur Grund- erwerbsteuer	194.613	81.658	-	-	-	112.956
Schankerlaubnissteuer	15.006	8.681	-	-	-	6.325
Jagd- u. Fischereisteuer	3.986	53	-	-	-	3.933
Gemeindegetränksteuer	108.130	87.116	20.990	8.247	12.743	24
Speiseeissteuer	1.428	1.356	72	44	28	-
Vergnügungssteuer	147.924	83.187	59.376	26.811	32.564	5.362
davon Kinosteuer		52.282	35.371	18.234	17.136	2.407
Hundesteuer	37.037	16.805	17.670	5.530	12.139	2.612
Sonstige Gemeindesteuern	3.501	42	3.458	1.283	2.176	-

Quelle: Statistische Berichte Arb.-Nr. VII/41/40, S.8/9

Tabelle Nr. 9

Das Ist-Aufkommen aus den kleinen Gemeindesteuern in einer Reihe ausgewählter größerer Stadtgemeinden im Rechnungsjahr 1961

	Gemeinde- getränke- steuer	Vergnügung- steuer	Schanke- laubnis- steuer	Hundesteuer	Zuschlag zur Grund- erwerbsteuer	Speiseeis- steuer	Insgesamt	i. v. H. der Gesamt- steuereinn.
Frankfurt/M	5.406.343	4.260.402		955.429	7.665.404		18.287.578	6,2
München	8.722.339	6.603.010	684.675	833.198	9.616.461	804.815	27.264.498	8,2
Köln	7.026.580	2.922.978	737.783	909.979	4.243.052		15.840.372	6,2
Dortmund	3.053.536	1.865.673	188.557	482.467	2.337.833		7.928.066	4,8
Essen	3.348.509	1.656.436	745.934	618.171	2.069.233		8.438.283	4,4
Hannover	2.554.204	3.411.730	302.061	476.416	3.167.597		9.912.008	4,8
Düsseldorf	6.344.025	2.457.826	625.934	850.362	4.572.825		14.850.972	5,5
Nürnberg	2.427.253	2.168.519	132.022	338.644	2.878.685		7.945.123	5,7
Wuppertal	1.928.694	866.626	424.684	386.052	1.584.717		5.190.773	5,0
Duisburg	2.266.133	1.030.757	399.980	416.565	1.330.121		5.443.556	4,1
Bochum	1.242.810	761.662	230.343	281.396	1.229.702		3.745.913	4,8

Quellen: Haushaltspläne 1963 der ausgewählten Städte

L i t e r a t u r

- Albers, Willi: Aufgabe und Stellung der Gemeinden im Finanzsystem der gesamten Öffentlichen Hand, in Finanzarchiv 1958/59 Bd.19 S.399-
- Ders. Die Aufgaben- und Einnahmenverteilung auf die öffentlichen Gebietskörperschaften und die gemeindliche Selbstverwaltung, in Archiv für Kommunalwissenschaften 1.Jg. 1962 Erster Halbjahresband S.65-92
- Ders. Möglichkeiten und Grenzen eines interkommunalen Finanzausgleichs, in Kommunale Finanzreform, Schriftenreihe der Forschungsstelle der Friedrich-Ebert-Stiftung, Hannover 1962, S.63-83
- Andreae, C.A. Abschaffung der Lohnsummensteuer?, in Finanzarchiv 1957/58 Bd.18 S.447-475
- Andreae, Wilhelm Die Zukunft der Ertragsbesteuerung unter wirtschaftspolitischen Gesichtspunkt, in Beiträge zur Finanzwissenschaft - Festgabe für Georg v. Schanz zum 75. Geburtstag Bd. 2, Tübingen 1928, S.350-380
- Becker, Erich Der Finanzausgleich, der Verwaltungsverbund und die Selbstverwaltungsgarantie, in Kommunale Finanzen, Vorträge und Diskussionsbeiträge, Stuttgart 1959
- Ders. Die Selbstverwaltung als verfassungsrechtliche Grundlage der kommunalen Ordnung in Bund und Ländern, in Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis Bd.1 S.113-184
- Bickel, Wilhelm Der Finanzausgleich, in Handbuch der Finanzwissenschaft, 2.Aufl., Bd.2, Tübingen 1956, S.730-788
- Ders. Ertragsteuern, in Handbuch der Finanzwissenschaft, 2.Aufl., Bd.2, Tübingen 1956, S.403-446
- Ders. Ertragsteuern, in Handwörterbuch der Sozialwissenschaften Bd.3, S.317-322
- Bohmann, H. Das Gemeindefinanzsystem, Stuttgart 1956
- Bräuer, Karl Ertragsteuern, in Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd.2, Tübingen 1927, S.1-64
- Conrad, Wilhelm Die Finanzverfassung der Bundesrepublik und die gemeindliche Finanzwirtschaft (Möglichkeiten einer Finanzreform), in Kommunale Finanzreform, Schriftenreihe der Forschungsstelle der Friedrich-Ebert-Stiftung, Hannover 1962, S.11-24
- Ders. Kommunale Finanzreform-aber wie?, Vortrag, gehalten am 17.1.1962 vor dem Hauptausschuß des hessischen Gemeindetages

- Degmair, Hans-Alfred: Die kommunalen Einnahmen und Ausgaben, die kommunale Verschuldung und der kommunale Bedarf, in Kommunale Finanzen, Vorträge und Diskussionsbeiträge, Stuttgart 1959
- Delvos, Hubert Die Gemeinden wollen ihre Personensteuer, in Frankfurter Allgemeine Zeitung 1958 Nr.65 S.1
- Ders. Der Gemeindebürger und sein Geldbeutel, in Frankfurter Allgemeine Zeitung 1959 Nr.57 S.1
- Ders. Selbstverwaltung ohne Illusion, in Frankfurter Allgemeine Zeitung 1955 Nr.201 S.1
- Ders. Wer die Musik bestellt, muß sie auch bezahlen. Eine Einwohnersteuer für die Gemeinden, in Frankfurter Allgemeine Zeitung 1957 Nr.277 S.2
- Ders. Die Baulandsteuer - eine neue Grundsteuer, in Frankfurter Allgemeine Zeitung 1959 Nr.288 S.7
- Dresbach, August Abstieg der Gemeinden, in Deutsche Zeitung und Wirtschaftszeitung 1958 13.Jg. Nr.59 S.27
- Ders. Der Ausgleich mindert die Selbstverantwortung, in Frankfurter Allgemeine Zeitung 1954 Nr.87 S.2
- Ders. Gedanken zur kommunalen Finanzverfassung, in Neuordnung der Finanzpolitik, Ludwigsburg 1958, S.35-51
- Ders. Zurück zu Miquel?, in Frankfurter Allgemeine Zeitung 1958 Nr.1 S.2
- Eberhard, Rudolf Leistung und Vorsorge, Haushaltsrede vor dem Bayerischen Landtag am 17.10.1961
- Ernst, W. Hat die Baulandsteuer einen Sinn?, in Handelsblatt 15.Jg. 1960 Nr.10 S.13
- Flume, Werner Die Kommunalsteuerreform muß Vorrang haben, in Handelsblatt 16.Jg. 1961 Nr.188 S.13
- Ders. Die Vorschläge zur Steuersenkung, in Handelsblatt 16.Jg. 1961 Nr.208 S.13
- Ders. Die Unvernunft der Baulandsteuer, in Handelsblatt 14.Jg. 1959 Nr.219 S.2
- Ders. Sinn oder Unvernunft der Baulandsteuer, in Handelsblatt 15.Jg. 1960 Nr.15 S.11
- Gerloff, Wilhelm Die öffentliche Finanzwirtschaft Bd.I u. II Frankfurt/M 1948, 2.Aufl.
- Glück, Kurt Zur kommunalen Finanzreform, in Industriekurier 14.Jg. 1961 Nr.185 S.9

- Görg, Hubert Geschichtliche Entwicklung und gegenwärtige Problematik des kommunalen Finanzsystems, in Kommunale Finanzen, Vorträge und Diskussionsbeiträge, Stuttgart 1959
- Götz, Peter Grundprobleme des Finanzausgleichs in der Bundesrepublik, Diss. Frankfurt/M 1957
- Habermehl, Peter Die Hebesätze bei den Realsteuern, in Finanzarchiv 1962 Bd.21 Heft 3 S.441-457
- Haensel, Paul Zur Theorie der Kommunalbesteuerung, in Beiträge zur Finanzwissenschaft - Festgabe für Georg v. Schanz zum 75. Geburtstag Bd.2, Tübingen 1928, S.402-421
- Haller, Heinz Die Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die öffentliche Finanzwirtschaft, in Finanzarchiv 1961 Bd.21 Heft 2 S.248-260
- Heinke Grundsätze für eine Neuordnung des kommunalen Finanzsystems, in Kommunalwirtschaft 1957 Heft 7 S.255-261
- Hensel, Walther Probleme des kommunalen Steuersystems, in Kommunale Finanzreform, Schriftenreihe der Forschungsstelle der Friedrich-Ebert-Stiftung, Hannover 1962, S.39-48
- Herker, Hellmuth Zur Reform des gemeindlichen Finanz- und Steuerwesens, in Wirtschaftliche Mitteilungen der Niederrheinischen Industrie- und Handelskammer Duisburg-Weser 15.Jg 1959 Nr.20 S.417-421
- Herrmann, Kurt A. Die Bedeutung der Grundsteuer im gemeindlichen Steuersystem, in Kommunalwirtschaft 1959 Heft 7 S.271-275
- Herzog, Richard Finanzwissenschaft, in Die Handelshochschule, Wiesbaden 1952
- Hessier, Heinz-Dieter: Der unsichtbare Finanzausgleich - Eine Untersuchung über Lastenverschiebungen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden, in Kommunale Finanzreform, Schriftenreihe der Forschungsstelle der Friedrich-Ebert-Stiftung, Hannover 1962, S.85-112
- Hettlage, Karl Maria: Die Neuordnung der deutschen Finanzverfassung, in Finanzarchiv Bd.14 Heft 3 S.405-481
- Hettlage, Karl Maria: Gemeindefinanzreform 1962?, in Der Volkswirt 15.Jg. 1961 Nr.4 S.134-137
- Horster, Robert Die Reform des deutschen Gemeindesteuersystems, in Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten N.F. Heft 16, Berlin 1958
- Hüchting, Paul Gedanken zur Finanzverfassungsreform, in Kommunalwirtschaft 1953 Heft 8/9
- Kämpfer, Ernst Die geschichtliche Entwicklung des Gemeindesteuersystems, in Der Städtetag N.F. 8.Jg., 1955 S.536-538

- Kirsten, Karl Gemeindefinanzen, Siegburg 1954
- Köttgen, Arnold Selbstverwaltung, in Handwörterbuch der Sozialwissenschaften Bd.9 S.220-225
- Kröll, Otto Die Bedeutung der Gewerbesteuer innerhalb der Gemeindefinanzen und Probleme ihrer Reform, Diss. Marburg 1958
- Littmann, Konrad Raumwirtschaftliche Auswirkungen der Finanzpolitik, in Finanzarchiv 1959 Bd.19 Heft 3 S.367-381
- Lübke, Heinrich Mangelnder Bürgersinn gefährdet die Selbstverwaltung, Bulletin des Presse- und Informationsamtes der Bundesregierung 1962 Nr.119 S.1035-1036
- Miquel, Johannes v. Reden Bd.4, Halle 1914
- Möller, Alex Die Neuordnung des Finanzausgleichs zwischen Bund, Ländern und Gemeinden, in Kommunale Finanzreform, Schriftenreihe der Forschungsstelle der Friedrich-Ebert-Stiftung, Hannover 1962, S.49-62
- Müthling, Hans Finanzprobleme der Gemeinden, in Kommunalwirtschaft 1953 Heft 6/7
- Mutheßius, Volkmar Die Gewerbesteuer auf der Anklagebank, in Deutsche Zeitung 17.Jg. 1962 Nr.268 S.23
- Neumark, Fritz Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, Tübingen 1961
- Ders. Finanzpolitische Aufgaben, in Der Volkswirt 1958 Nr.51/52 S.81-85
- Noltenius, J.D. Die Aufteilung der Steuerquellen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden, in Kommunalwirtschaft 1953 Heft 6/7
- Ders. Gesundung der Finanzverfassung der Deutschen Bundesrepublik, Bremen 1952
- Oechsle, Bruno Probleme der Finanzreform, betrachtet aus der Sicht der kreisangehörigen Gemeinden, in Finanzpolitische Grundsätze des Deutschen Gemeindetages, Bad Godesberg 1959
- Oermann, Josef Die Bürgersteuer, in Bücherei des Steuerrechts, Bd.20, Berlin 1939
- Popitz, Johannes Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden, Berlin 1932
- Ders. Der Finanzausgleich und seine Bedeutung für die Finanzlage des Reichs, der Länder und Gemeinden, Berlin 1930
- Pütz, Josef Die Gemeindefinanzen in Gegenwart und Zukunft, in Die Gemeinde 13.Jg. 1961 Nr.11 S.219-231
- Raabe, Cuno Entwicklung und Aussichten der Gemeindefinanzen, in Der Städtetag N.F. 8.Jg. 1955 S.249-252

- Rath, K.W. Die Gewerbelohnsummensteuer, Stuttgart 1956
- Ders. Lohnsummensteuer als Mittelstandshilfe?, in Der Volkswirt 14.Jg. 1960 Nr.24 S.1145-1147
- Rau, Günter Reform der Einheitswerte: Ein Politikum, in Industriekurier 14.Jg. 1961 Nr.193 S.5
- Roessler Die Neufestsetzung der Einheitswerte, in Kommunalwirtschaft 1959 Heft 7 S.283-286
- Rudlof, H. Das örtliche Aufkommen von Steuern, in Schriftenreihe des Instituts "Finanzen und Steuern" Heft 64, Bonn 1961
- Sattler, Herbert Zum kommunalen Investitionsbedarf, in Der Städtetag 1958 Heft 9
- Schäfer, Friedrich Zur Frage der gemeindlichen Finanzreform, in Kommunale Finanzen, Vorträge und Diskussionsbeiträge, Stuttgart 1959
- Schaffner, Albert Probleme der Gewerbesteuer, Eisleben 1929
- Schanz, Georg von Zur Frage des Steuerprinzips bei den Gemeindesteuern, in Finanzarchiv 32.Jg. 1915 Bd.1 S.54-76
- Scheel, Werner Gemeindefinanzreform bleibt umstritten, in Der Volkswirt 13.Jg. 1959 Nr.47 S.2511-2513
- Scheuner, Ulrich Gemeindeverfassung und kommunale Aufgabenstellung in der Gegenwart, in Archiv für Kommunalwissenschaften 1.Jg. 1962 Zweiter Halbjahresband
- Schmidt, Kurt Zur Reform der Unternehmensbesteuerung, in Finanzarchiv 1962 Bd.22 Heft 1 S.35-70
- Schmoeller, Gustav Theorie und Praxis der deutschen Steuerreform, in Schmoellers Jahrbuch 1881 Bd.5
- Schultheiß, Wilhelm Der Finanzausgleich in Deutschland (insbes. seit 1945) und die Grundlagen seiner künftigen, rationellen Gestaltung, Diss. Frankfurt/M 1949
- Stucken, Rudolf Der Finanzausgleich in der Bundesrepublik, in Finanzarchiv Bd.14 Heft 4 S.695-703
- Ders. Grundsätzliches zur Frage der Gemeindesteuern, in Kommunalwirtschaft 1958 Heft 11 S.467-471
- Unckel, Gert Probleme einer gemeindlichen Personalbesteuerung in Deutschland, Diss. Frankfurt/M 1959
- Wagner, Adolph Kommunalsteuerfrage, in Schriften des Vereins für Sozialpolitik 1877 Bd.14 S.5-23

Weber, Werner

Staats- und Selbstverwaltung in der Gegenwart, Göttingen 1953

Weinberger, Bruno

Gefährdet das derzeitige kommunale Finanzsystem die Durchführung gegenwärtiger und zukünftiger Gemeindeaufgaben?, in Kommunale Finanzreform, Schriftenreihe der Forschungsstelle der Friedrich-Ebert-Stiftung, Hannover 1962, S.25-38

Willeke, Fr.W.

Die gemeindliche Finanzreform unter Berücksichtigung der Erhöhung bürgerschaftlicher Selbstverwaltung und Milderung der Steuerkraftunterschiede der Gemeinden, in Kommunale Finanzen, Vorträge und Diskussionsbeiträge, Stuttgart 1959

Ders.

Kommunaler Finanzausgleich und kommunale Finanzautonomie, in Kommunalpolitische Blätter 10.Jg. 1958 S.183-188

Zur gegenwärtigen Problematik der Gemeindefinanzen, Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen in Beilage zum Bundesanzeiger Nr.194 vom 9.10.1959

Finanzpolitische Grundsätze des Deutschen Gemeindetages, Bad Godesberg 1959

Vorschläge zur Verbesserung der kommunalen Finanzen, Denkschrift der Bundesvereinigung der Kommunalen Spitzenverbände, Köln 1958

Bund der Steuerzahler: Steuersenkung und Finanzreform, Einzeldarstellung Nr.61

Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs, Bericht der Studienkommission an den Herrn Bundesminister der Finanzen, Bundestags-Drucksache 480 (2.Wahlperiode), S.137-160

Die Neuverteilung der Steuern auf Bund und Länder nach Artikel 107 des GG, Denkschrift der von der Finanzministerkonferenz eingesetzten Studienkommission für die Gesetzgebung nach Art. 107 des GG, Bundestags-Drucksache 480 (2.Wahlperiode), S.208-222

Organische Steuerreform, Bericht des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Bonn 1953

Begründung zum Entwurf eines Finanzverfassungsgesetzes, eines Finanzanpassungsgesetzes und eines Länderfinanzausgleichsgesetzes, Vorabdruck 27.2.1954

Reform der Gewerbesteuer 1.Teil, in Schriftenreihe des Instituts "Finanzen und Steuern" Heft 36 Bd.1, Bonn 1955

Reform der Gewerbesteuer 2.Teil:Lohnsummensteuer, in Schriftenreihe des Instituts "Finanzen und Steuern", Heft 36 Bd.2, Bonn 1956

Denkschrift vom 2.11.1892 zu den dem preußischen Landtage vorgelegten Entwürfen der Steuerreformgesetze, in Finanzarchiv 10.Jg. 1893 1.Band S.296-337

Unterschiede in der Finanzlage der Gemeinden - Berechnungen auf Grund der Ergebnisse der Gemeindefinanzstatistik 1956, in Wirtschaft und Statistik 10.Jg. 1958 S.678-681

Die Steuerkraftunterschiede der Gemeinden. Offene Fragen des kommunalen Finanzausgleichs, in Industrie und Handel, Mitteilungsblatt der Industrie- und Handelskammer Karlsruhe 1962 1962 Nr.5 S.1-2

Anachronistische Lohnsummensteuer, in Mitteilungen der Industrie- und Handelskammer des Saarlandes 1960 Nr.9 S.286-288

Lebenslauf

Name: Döring, Ewald, geb. am 8. Mai 1934
in Oppenrod Krs. Gießen

Eltern: Karl Döring und dessen Ehefrau Alcaride,
geb. Schäfer

Ehefrau: Karin Döring, geb. Gaub
Tag der Eheschließung: 10. 8. 1962

Schulbesuch: 1940 - 1944 Volksschule in Oppenrod
1944 - 1951 Altes Realgymnasium, Gießen
1951 - 1954 Wirtschaftsoberschule,
Gießen

Praktische Tätigkeit:
April 1954 - Oktober 1955 Büroange-
stellter bei US-Quartiermaster-Depot,
Gießen

Studium: Wirtschaftswissenschaften an der Wirt-
schafts- und Sozialwissenschaftlichen
Fakultät der Johann Wolfgang Goethe -
Universität in Frankfurt/M., Sommer-
semester 1955 - Sommersemester 1963

Akademische Lehrer:
Prof. Dr. K. Banse, Prof. Dr. P. Flas-
kämper, Dr. Dr. R. Dornemann, Prof. Dr.
K.F. Hagenmüller, Prof. Dr. K. Hax,
Prof. Dr. R. Herzog, Prof. Dr. A.F. Napp-
Zinn, Prof. Dr. Dr.h.c., Dr.h.c. F. Neu-
mark, Prof. Dr. H. Sauermann, Prof. Dr.
Dr. E. Wehrle

Akademischer Grad:
Diplom-Volkswirt, erlangt an der oben
genannten Fakultät am 24. 5. 1960

Wissenschaftliche Hilfskraft am Institut für Wirt-
schaftswissenschaft der Johann Wolfgang-
Goethe - Universität in Frankfurt/M
vom 1. Juni 1960 - 29. Februar 1964

Vertragsangestellter bei der Hessischen Finanzver-
waltung (Finanzamt Gießen) seit
1. März 1964

Ehrenwörtliche Erklärung
=====

Ich erkläre hiermit ehrenwörtlich, daß ich die vorgelegte Dissertation selbständig und nur unter Benutzung der angeführten Quellen und Hilfsmittel angefertigt habe. Sämtliche Entlehnungen oder Anlehnungen sind durch Quellenangabe kenntlich gemacht.

Frankfurt/M., 1. 11. 63

Wald Löning

Xerografie-Druck
Chemoprint^{OHG}
Gießen